



ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

№ 306-ЭС24-7822

О П Р Е Д Е Л Е Н И Е

г. Москва

13 ноября 2024 г.

дело № А12-10094/2023

Резолютивная часть определения объявлена 06 ноября 2024 г.

Полный текст определения изготовлен 13 ноября 2024 г.

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации в составе:

председательствующего судьи
судей

Якимова А.А.,
Завьяловой Т.В., Тютина Д.В.

рассмотрела в открытом судебном заседании кассационную жалобу Акционерного общества «Себряковцемент» на решение Арбитражного суда Волгоградской области от 30 августа 2023 г. по делу № А12-10094/2023, постановление Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 17 ноября 2023 г. и постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 05 марта 2024 г. по указанному делу,

по заявлению Акционерного общества «Себряковцемент» к Межрайонной Инспекции Федеральной налоговой службы № 6 по Волгоградской области о признании недействительными решений.

В заседании приняли участие представители:

– от Акционерного общества «Себряковцемент»: Артюх А.А., Лысенко Е.Д., Оксенойд А.К.;

– от Межрайонной Инспекции Федеральной налоговой службы № 6 по Волгоградской области: Цицилина Е.О., Шагинян Н.А., Ямцова Е.В.

Заслушав доклад судьи Верховного Суда Российской Федерации Тютина Д.В., выслушав объяснения представителей лиц, участвующих в деле, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации

установила:

Акционерное общество «Себряковцемент» (далее – общество) обратилось в арбитражный суд с заявлением к Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 6 по Волгоградской области (далее – налоговый орган) о признании недействительными решений от 08 ноября 2022 г. № 1559 и № 1584 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, которыми обществу доначислен налог на имущество организаций, соответственно, за 2020 год в сумме 6 520 890 рублей и за 2021 год в сумме 6 139 292 рублей, начислены пени и применены санкции по пункту 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ).

Решением Арбитражного суда Волгоградской области от 30 августа 2023 г., оставленным без изменения постановлением Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 17 ноября 2023 г. и постановлением Арбитражного суда Поволжского округа от 05 марта 2024 г., в удовлетворении заявленных требований отказано.

В кассационной жалобе, поступившей в Верховный Суд Российской Федерации, общество просит отменить оспариваемые судебные акты по делу, считая их незаконными и необоснованными.

Определением судьи Верховного Суда Российской Федерации от 08 октября 2024 г. кассационная жалоба с делом передана для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации.

Основаниями для отмены или изменения судебных актов в порядке кассационного производства в Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации являются существенные нарушения норм материального права и (или) норм процессуального права, которые повлияли на исход дела и без устранения которых невозможны восстановление и защита нарушенных прав, свобод, законных интересов в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности, а также защита охраняемых законом публичных интересов (часть 1 статьи 291¹¹ Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, далее также – АПК РФ).

Изучив материалы дела, проверив в соответствии с положениями статьи 291¹⁴ АПК РФ законность обжалуемых судебных актов, Судебная коллегия приходит к следующим выводам.

Как следует из судебных актов и материалов дела, налоговым органом проведена камеральная налоговая проверка налоговых деклараций общества по налогу на имущество организаций за 2020 и 2021 годы, по результатам которых составлены акты проверок и приняты оспариваемые решения от 08 ноября 2022 г. № 1559 и № 1584.

Основанием для доначисления налога (пени, санкций) стал вывод налогового органа о том, что общество неправомерно исключило из расчета налога на имущество организаций объекты: «Вращающаяся печь № 5» и «Вращающаяся печь № 7». Данные объекты были приняты обществом к учету как отдельные инвентарные объекты, им присвоен код ОКОФ из раздела

«Машины и оборудование», вследствие чего они исключены обществом из расчета налога на имущество организаций за 2020 и 2021 годы.

Суды, отказывая в удовлетворении заявленных требований, учитывали, в том числе, положения статей 130, 134 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее – ГК РФ), статей 11, 374, 375, 381 НК РФ, Общероссийского классификатора основных фондов (ОКОФ), и исходили из того, что 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, являющегося недвижимым имуществом, по причине чего признали верными выводы налогового органа о занижении обществом налоговой базы по налогу на имущество за 2020 и 2021 годы.

Вместе с тем, суды не учли следующее.

Согласно пунктам 1 – 2, пункту 3 статьи 3 НК РФ законодательство о налогах и сборах основывается на признании всеобщности и равенства налогообложения, недопустимости дискриминационного налогообложения. Налоги должны иметь экономическое основание и не могут быть произвольными. Акты законодательства о налогах и сборах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги, когда и в каком порядке он должен платить (пункт 6 статьи 3 НК РФ).

Как неоднократно указывалось в решениях Конституционного Суда Российской Федерации, налоги устанавливаются законодателем в соответствии с сущностью каждого из них и не в виде простого перечня, а как элементы системы, параметры и условия функционирования которой применительно к каждому налогоплательщику во многом предопределяются объективными закономерностями их экономической деятельности.

Соблюдение конституционных предписаний относительно формальной определенности и полноты элементов налогового обязательства при формировании структуры налога и учет объективных характеристик экономико-правового содержания налога обеспечивают эффективность

налогообложения и реальность его целей и позволяют налогоплательщикам своевременно уплатить налог, а налоговым органам – осуществлять контроль за действиями налогоплательщиков по уплате налоговых сумм в бюджет (Постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 21 декабря 2018 г. № 47-П и от 11 июля 2017 г. № 20-П, Определения от 01 октября 2009 г. № 1269-О-О, от 01 декабря 2009 г. № 1484-О-О и др.).

На основании пункта 1 статьи 373 НК РФ налогоплательщиками налога на имущество организаций признаются организации, имеющие имущество, признаваемое объектом налогообложения в соответствии со статьей 374 НК РФ.

В соответствии с пунктом 1, подпунктом 1 пункта 4 статьи 374 НК РФ (в редакциях Федеральных законов от 03 августа 2018 г. № 302-ФЗ и от 29 сентября 2019 г. № 325-ФЗ) возникновение обязанности по уплате налога на имущество организаций после 01 января 2019 г. по общему правилу связывается с наличием у налогоплательщика недвижимого имущества, за исключением земельных участков, учитываемого на балансе в качестве объектов основных средств в порядке, установленном для ведения бухгалтерского учета.

До 01 января 2019 г. объектом налогообложения по налогу на имущество признавалось движимое и недвижимое имущество, однако движимое имущество, принятое с 01 января 2013 г. на учет в качестве основных средств, законодателем в соответствующие налоговые периоды освобождалось от налогообложения (пункт 25 статьи 381 НК РФ, введенный в действие Федеральным законом от 24 ноября 2014 г. № 366-ФЗ), либо не включалось в объект налогообложения (подпункт 8 пункта 4 статьи 374 НК РФ, введенный Федеральным законом от 29 ноября 2012 г. № 202-ФЗ).

Из анализа приведенных положений следует, что воля законодателя последовательно направлена на сокращение бремени налогообложения в отношении той части активов налогоплательщиков, которая представлена движимым имуществом и, соответственно, на стимулирование организаций к

инвестированию в средства производства, к их модернизации, приобретению новых и развитию существующих средств производства.

Осуществляя вложения в обновление средств производства, налогоплательщик вправе точно знать, какие налоговые последствия будет иметь процесс инвестирования, и не должен сталкиваться с неопределенностью в сфере налогообложения (пункт 6 статьи 3 НК РФ), что имело бы место в ситуации, когда отнесение того или иного имущества к объекту обложения проводится не по ясным формализованным критериям, а в значительной мере зависит от усмотрения налоговых органов относительно наличия или отсутствия различных признаков имущества, требовало бы проведения в каждом случае экспертиз и исследований.

Обязанность по уплате налога на имущество организаций ограничена законодателем теми объектами, которые являются недвижимостью в силу своих природных свойств – объектами, прочно связанными с землей, перемещение которых без несоразмерного ущерба их назначению невозможно, в том числе зданиями, сооружениями (абзац первый пункта 1 статьи 130 ГК РФ), либо признаются недвижимостью в силу прямого указания закона о том, что соответствующий объект подчинен режиму недвижимых вещей (абзац второй пункта 1 статьи 130 ГК РФ).

При этом наличие сведений об имуществе в Едином государственном реестре прав на недвижимое имущество и сделок с ним в силу пункта 6 статьи 8.1 ГК РФ имеет доказательное значение для целей налогообложения, но не является безусловным для квалификации имущества в качестве объекта налогообложения.

Распространение правового режима сложной вещи (статья 134 ГК РФ) или единого недвижимого комплекса (статья 131.1 ГК РФ) на всю совокупность вещей, включающих в себя как движимое, так и недвижимое имущество, продиктовано целями гражданского оборота, связанными с обеспечением его стабильности (удобство совершения одной сделки в отношении всей совокупности вещей, поддержание ценности лота при продаже на торгах

имущественного комплекса и т.п.), что не тождественно целям налогообложения, состоящим в обеспечении равного и экономически обоснованного налогообложения, соблюдении формальной определенности правил налогообложения.

Принимая во внимание изложенное, а также учитывая отсылку к правилам бухгалтерского учета при определении объекта налогообложения, содержащуюся в пункте 1 статьи 374 НК РФ, юридическое значение для целей налогообложения имущества организаций имеют также принятые в бухгалтерском учете формализованные критерии признания имущества налогоплательщика (движимого или недвижимого) в качестве соответствующих объектов основных средств.

Правила формирования в бухгалтерском учете информации об основных средствах организации, действовавшие до 01 января 2022 г., установлены Положением по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01, утвержденным приказом Минфина России от 30 марта 2001 г. № 26н (далее – ПБУ 6/01), а начиная с 01 января 2022 г. – Федеральным стандартом бухгалтерского учета 6/2020 «Основные средства», утвержденным приказом Минфина России от 17 сентября 2020 г. № 204н (далее – ФСБУ 6/2020).

В соответствии с пунктом 5 ПБУ 6/01 (пункт 11 ФСБУ 6/2020) рабочие и силовые машины и оборудование выделены в отдельный вид подлежащих учету объектов основных средств, отличный от недвижимости (зданий и сооружений).

Основой классификации объектов основных средств в бухгалтерском учете выступает Общероссийский классификатор основных фондов ОК 013-2014 (СНС 2008) (ОКОФ), введенный в действие с 01 января 2016 г. приказом Росстандарта от 12 декабря 2014 г. № 2018-ст.

В соответствии с ОКОФ оборудование не относится к зданиям и сооружениям, формируя самостоятельную группу основных средств, за исключением прямо 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).

В описаниях к группировке «Сооружения» ОКОФ к сооружениям относятся инженерно–строительные объекты, возведенные с помощью строительно–монтажных работ. Сооружение – результат строительства, представляющий собой объемную, плоскостную или линейную строительную систему, имеющую наземную, надземную и (или) подземную части, состоящую из несущих, а в отдельных случаях и ограждающих строительных конструкций и предназначенную для выполнения производственных процессов различного вида, хранения продукции, временного пребывания людей, перемещения людей и грузов. Сооружения являются объектами, прочно связанными с землей.

Такие объекты, как оборудование для осуществления процесса производства путем выполнения тех или иных технических функций, связанных с изменением предмета труда, установленное на фундамент, не относятся к сооружениям и классифицируются в соответствующих группировках машин и оборудования. Фундамент, на котором установлены такие объекты, входит в состав данного оборудования.

В пояснениях к группировке «Здания (кроме жилых)» также указано, что фундаменты под всякого рода объектами, такими, как котлы, генераторы, станки, машины, аппараты и прочими, расположенными внутри зданий, не входят в состав здания, кроме фундаментов крупногабаритного оборудования. Фундаменты этих объектов входят в состав установленных на них объектов, фундаменты крупногабаритного оборудования, сооруженные одновременно со строительством здания, входят в состав здания. Они, как и ряд других специализированных инженерно–строительных сооружений, являются неотъемлемыми составными частями самих зданий.

При этом допускается объединение нескольких объектов основных средств в один инвентарный объект (комплекс конструктивно сочлененных предметов), если каждый входящий в комплекс предмет может выполнять свои функции

только в составе комплекса, а не самостоятельно. Однако в случае наличия у одного объекта нескольких частей, каждая такая часть учитывается как самостоятельный инвентарный объект, если сроки полезного использования частей существенно отличаются (пункт 6 ПБУ 6/01), а также при существенном отличии стоимости и сроков полезного использования частей от стоимости и срока полезного использования объекта в целом (пункт 10 ФСБУ 6/2020).

Сходным образом, в пунктах 6, 23, 24 части 2 статьи 2 Федерального закона от 30 декабря 2009 г. № 384-ФЗ «Технический регламент о безопасности зданий и сооружений» определено, что здание – результат строительства, представляющий собой объемную строительную систему, имеющую надземную и (или) подземную части, включающую в себя помещения, сети инженерно–технического обеспечения и системы инженерно–технического обеспечения и предназначенную для проживания и (или) деятельности людей, размещения производства, хранения продукции или содержания животных; сооружение – результат строительства, представляющий собой объемную, плоскостную или линейную строительную систему, имеющую наземную, надземную и (или) подземную части, состоящую из несущих, а в отдельных случаях и ограждающих строительных конструкций и предназначенную для выполнения производственных процессов различного вида, хранения продукции, временного пребывания людей, перемещения людей и грузов; строительная конструкция – часть здания или сооружения, выполняющая определенные несущие, ограждающие и (или) эстетические функции.

Таким образом, ни факт использования имущества по общему назначению, предопределенному технологией производства, ни объединение имущества налогоплательщика в имущественный комплекс для целей совершения сделок с ним (купли–продажи, передачи в залог и т.п.) не являются достаточными основаниями для квалификации всех входящих в такой комплекс вещей, в том числе частей конструктивно–сочлененного объекта, как объектов налогообложения по налогу на имущество организаций.

Имущество, правомерно учтенное налогоплательщиком в качестве самостоятельных инвентарных объектов движимого имущества (машины и оборудование), в том числе объекты, не являющиеся частями зданий и сооружений, либо выступающие частями зданий и сооружений, но не подлежащие учету в составе комплекса конструктивно–сочлененных предметов (требующие периодического обновления в силу существенно меньшего срока предполагаемой эксплуатации в сравнении со сроком полезного использования всего здания или сооружения и (или) не вносящие существенного вклада в стоимость соответствующего комплекса), не облагается налогом на имущество организаций.

Изложенное согласуется с правовыми позициями, ранее высказанными Судебной коллегией по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации в определениях от 12 июля 2019 г. № 307-ЭС19-5241, от 17 мая 2021 г. № 308-ЭС20-23222, от 28 сентября 2021 г. № 308-ЭС21-6663, от 10 октября 2024 г. № 303-ЭС24-8693 и включенными в Обзоры судебной практики Верховного Суда Российской Федерации от 25 декабря 2019 г. № 4 (2019), от 10 ноября 2021 г. № 3 (2021), от 16 февраля 2022 г. № 4 (2021).

Спорные объекты: «Вращающаяся печь № 5» и «Вращающаяся печь № 7» по своей сути не являются частями зданий (сооружений), в которых они расположены, поскольку соответствующие здания (сооружения) созданы (построены) именно для обслуживания работы указанных объектов. Из материалов дела не следует, что спорные объекты после их сборки и установки стали частью соответствующих зданий (сооружений).

Налоговый орган, сделав вывод о то, что спорные объекты подлежат обложению налогом на имущество организаций, фактически обосновал это единым функциональным назначением спорных объектов в целях реализации предпринимательской деятельности общества. Однако данные обстоятельства в силу изложенных выше положений пункта 1 статьи 374 НК РФ, пунктов 5 и 6 ПБУ 6/01 не могут являться основанием для вывода о квалификации спорного имущества как подлежащего налогообложению.

Учитывая указанные характеристики, а также то, что спорные объекты: «Вращающаяся печь № 5» и «Вращающаяся печь № 7» не являлись объектом капитального строительства в составе зданий и сооружений, оснований для взимания налога на имущество с их стоимости не имеется.

В связи с тем, что судами допущены существенные нарушения норм материального права, которые повлияли на исход дела и без устранения которых невозможны восстановление и защита нарушенных прав и законных интересов, обжалуемые судебные акты подлежат отмене согласно части 1 статьи 291¹⁴ АПК РФ с принятием нового решения.

Руководствуясь статьями 176, 291¹¹ – 291¹⁵ Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации

определила:

решение Арбитражного суда Волгоградской области от 30 августа 2023 г. по делу № А12-10094/2023, постановление Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 17 ноября 2023 г. и постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 05 марта 2024 г. по указанному делу отменить.

Заявленные требования удовлетворить.

Признать недействительными принятые Межрайонной Инспекцией Федеральной налоговой службы № 6 по Волгоградской области решения от 8 ноября 2022 г. № 1559 и от 8 ноября 2022 г. № 1584 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Председательствующий судья

А.А. Якимов

Судья

Т.В. Завьялова

Судья

Д.В. Тютин