

# ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

№ 308-ЭС20-23222

## О П Р Е Д Е Л Е Н И Е

г. Москва

17.05.2021

Дело № А32-56709/2019

Резолютивная часть определения объявлена 12.05.2021

Полный текст определения изготовлен 17.05.2021

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

председательствующего судьи Завьяловой Т.В.,  
судей Антоновой М.К., Тютин Д.В.

рассмотрела в открытом судебном заседании дело по кассационной жалобе общества с ограниченной ответственностью «Юг-Новый Век» на решение Арбитражного суда Краснодарского края от 11.03.2020 по делу № А32-56709/2019, постановление Пятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 03.07.2020 и постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 03.11.2020 по тому же делу

по заявлению общества с ограниченной ответственностью «Юг-Новый Век» (далее – общество, заявитель, налогоплательщик) о признании недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой

службы № 7 по Краснодарскому краю от 21.05.2019 № 18-30/12 в части доначисления налога на имущество организаций в сумме 155 323 414 рублей за 2015 год, в сумме 3 924 624 рублей за 2014 - 2016 годы, начисления 23 942 300 рублей пеней и привлечения к налоговой ответственности в виде взыскания 311 486 рублей 20 копеек штрафа.

В заседании приняли участие представители:

от общества с ограниченной ответственностью «Юг-Новый Век» – Первушин А.С.;

от Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 7 по Краснодарскому краю – Безруков Д.В., Денисаев М.А., Захарова С.Ю., Полозков Д.С.

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

установила:

Межрайонной инспекцией Федеральной налоговой службы № 7 по Краснодарскому краю (далее – инспекция, налоговый орган) в отношении общества с ограниченной ответственностью «Юг-Новый Век» (далее – общество, налогоплательщик) проведена выездная налоговая проверка по вопросам правильности исчисления и своевременной уплаты налогов и сборов за период с 01.01.2014 по 31.12.2016, по результатам которой инспекцией составлен акт от 07.12.2018 № 16-24/26 и вынесено решение от 21.05.2019 № 18-30/12, в соответствии с которым обществу к уплате начислено 159 771 636 рублей недоимки по налогу на имущество организаций, 23 942 300 рублей пени и 352 611 рублей штрафа. Также налогоплательщику предложено увеличить сумму заявленного в декларациях по налогу на прибыль организаций убытка за 2014 год на 4 994 545 рублей, за 2015 год – 166 942 852 рублей; уменьшить убыток за 2016 год на 164 192 127 рублей.

Управление Федеральной налоговой службы по Краснодарскому краю решением от 27.08.2019 № 24-12-926 оставило без удовлетворения апелляционную жалобу налогоплательщика на указанное решение инспекции.

Жалоба общества на вступившее в силу решение инспекции также оставлена без удовлетворения Федеральной налоговой службой, вынесшей решение от 16.01.2020 № СА-4-9/398@.

Не согласившись с результатами налоговой проверки, общество обратилось в арбитражный суд с заявлением, в котором просило признать недействительным решение налогового органа от 21.05.2019 № 18-30/12.

Решением Арбитражного суда Краснодарского края от 11.03.2020 заявленные требования удовлетворены частично, оспариваемое решение инспекции в части доначисления к уплате 3 924 624 рублей налога на имущество организаций за 2014 - 2016 годы и взыскания 311 486 рублей 20 копеек штрафа признано недействительным. В удовлетворении остальной части требований отказано.

Постановлением Пятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 03.07.2020 решение суда первой инстанции отменено в части отказа в удовлетворении требования общества о признании недействительным решения инспекции о начислении к уплате 22 664 274 рублей 83 копеек пени; решение налогового органа в указанной части признано недействительным. В остальной части решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Арбитражный суд Северо-Кавказского округа постановлением от 03.11.2020 решение и постановление арбитражных судов первой и апелляционной инстанций отменил в части признания незаконным решения налогового органа о доначислении 3 924 624 рублей налога на имущество организаций за 2014 - 2016 годы по энергоустановке и взыскании 311 486 рублей 20 копеек штрафа за 2015 - 2016 годы; в отмененной части в удовлетворении заявления налогоплательщика отказал. В остальной части постановление суда апелляционной инстанции оставлено без изменения.

В кассационной жалобе общество ставит вопрос об отмене принятых по делу судебных актов трех инстанций в части отказа в признании недействительным решения налогового органа о доначислении обществу налога на имущество организаций за 2015 год в сумме 155 323 414 рублей в связи с отказом в предоставлении льготы по пункту 21 статьи 381 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Налоговый кодекс), а также об отмене постановления арбитражного суда округа в части отказа в признании недействительным решения инспекции о доначислении обществу налога на имущество организаций за 2014-2016 годы в сумме 3 924 624 рублей и взыскания штрафа в размере 311 486 рублей 20 копеек в отношении энергоустановки, в связи с отказом в предоставлении освобождения от налогообложения, предусмотренного для объектов движимого имущества согласно подпункту 8 пункта 4 статьи 374 и пункту 25 статьи 381 Налогового кодекса.

Определением судьи Верховного Суда Российской Федерации Завьяловой Т.В. от 26.03.2021 кассационная жалоба общества вместе с делом в части эпизода доначислений налога на имущество и штрафа в отношении энергоустановки передана для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации.

В отзыве на кассационную жалобу налоговый орган просит оставить обжалуемый судебный акт без изменения.

Изучив материалы дела, проверив в соответствии с положениями статьи 29114 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации законность обжалуемого судебного акта, Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации приходит к следующим выводам.

Как установлено судами и подтверждается материалами дела, в результате выполнения по договору подряда от 27.05.2013 комплекса работ и услуг по электроснабжению, в собственность общества передана распределительно-трансформаторная подстанция (энергоустановка), размещенная в помещении № 3 на 1 этаже здания «Энергоцентр»,

обслуживающего гостиницу. Общество приняло энергоустановку к бухгалтерскому учету в качестве отдельного инвентарного объекта и не включало стоимость этого объекта в налоговую базу по налогу на имущество организаций, считая, что распределительно-трансформаторная подстанция является движимым имуществом (оборудованием).

По результатам налоговой проверки инспекция пришла к выводу о том, что стоимость энергоустановки должна включаться в налоговую базу по налогу на имущество организаций, поскольку данный объект должен рассматриваться в качестве недвижимого имущества – части здания энергоцентра, предназначенного для обслуживания гостиницы. В этой связи, по мнению инспекции, налогоплательщиком неправомерно применялось освобождение от налогообложения, предусмотренное пунктом 25 статьи 381 Налогового кодекса. По данному основанию налоговый орган доначислил обществу налог на имущество за 2014-2016 годы в сумме 3 924 624 рублей, а также штраф, предусмотренный пунктом 1 статьи 122 Налогового кодекса, в размере 311 486 рублей 20 копеек.

Суды первой и апелляционной инстанций, удовлетворяя требования общества в части данного эпизода доначислений и признавая недействительным решение инспекции в соответствующей части, руководствовались положениями статей 130 - 131 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее – Гражданский кодекс) и пришли к выводу о том, что энергоустановка не отвечает признакам недвижимого имущества, поскольку из представленных налоговым органом доказательств не следует, что данный объект имеет прочную связь с землей. Напротив, как установили суды, энергоустановка не являлась объектом капитального строительства, в любое время может быть демонтирована, установлена и подключена в систему электроснабжения в ином месте, у нее отсутствует неразрывная связь с фундаментом здания энергоцентра.

Суд округа, отменяя принятые по делу судебные акты по данному эпизоду и отказывая в удовлетворении требований общества, руководствовался

теми же положениями Гражданского кодекса и исходил из того, что трансформаторная подстанция является частью недвижимого имущества, поскольку входит в состав гостинично-туристического комплекса, предназначена для обеспечения электроснабжения здания гостиницы и ее перемещение будет сопряжено с несоразмерным ущербом для функционирования гостиницы. При таком положении суд округа признал правомерным вывод инспекции об отсутствии у общества права на применение в отношении энергоустановки освобождения от налогообложения.

Между тем судом округа не учтено следующее.

В соответствии с пунктом 1 статьи 38 и пунктом 1 статьи 374 Налогового кодекса (в редакции, действовавшей в 2014-2016 годы) возникновение обязанности по уплате налога на имущество организаций связывается с наличием у налогоплательщика движимого и недвижимого имущества, учитываемого на балансе в качестве объектов основных средств в порядке, установленном для ведения бухгалтерского учета.

На основании подпункта 8 пункта 4 статьи 374 Налогового кодекса, действовавшего до 01.01.2015 (введен Федеральным законом от 29.11.2012 № 202-ФЗ), не признавалось объектом налогообложения движимое имущество, принятое на учет с 01.01.2013 в качестве основных средств.

Начиная с 01.01.2015 освобождение от налогообложения в отношении движимого имущества, принятого с 01.01.2013 на учет в качестве основных средств, предусмотрено пунктом 25 статьи 381 Налогового кодекса (введен в действие Федеральным законом от 24.11.2014 № 366-ФЗ), действовавшим до 01.01.2019.

Раскрывая содержание положений подпункта 8 пункта 4 статьи 374 и пункта 25 статьи 381 Налогового кодекса, Конституционный Суд Российской Федерации указал в Постановлении от 21.12.2018 № 47-П, что внесенные законодателем изменения повлекли, кроме прочего, сокращение состава облагаемых налогом объектов имущества организаций, что, благодаря упрощению учета объектов налогообложения и снижению налоговой нагрузки,

должно было способствовать поощрению налогоплательщиков к правомерному поведению в фискальных правоотношениях, стимулированию организаций к инвестированию в средства производства, к их модернизации, приобретению новых и развитию существующих средств производства, а также повышению спроса на них.

Цель освобождения от налогообложения движимого имущества, принятого к учету после 01.01.2013, состояла в поощрении инвестиций в новое оборудование, что при сохранении налогообложения уже введенного в эксплуатацию оборудования позволило бы реализовать стимул к обновлению основных средств без существенных потерь для бюджетов. Об этом, в частности, свидетельствует содержание Основных направлений налоговой политики Российской Федерации на 2016 год и плановый период 2017 и 2018 годов, подготовленных Министерством финансов Российской Федерации в связи с составлением проектов бюджетов согласно пункту 2 статьи 172 Бюджетного кодекса Российской Федерации.

В связи с этим формируемая Верховным Судом Российской Федерации судебная практика исходит из необходимости толкования и применения положений подпункта 8 пункта 4 статьи 374, пункта 25 статьи 381 Налогового кодекса в контексте вышеуказанных целей введения налоговой льготы и необходимости обеспечения равных прав на применение льготы для налогоплательщиков, осуществивших вложение инвестиций в обновление основных средств (определения Судебной коллегии по экономическим спорам от 16.10.2018 № 310-КГ18-8658, от 04.03.2019 № 308-КГ18-11168).

Сами по себе критерии прочной связи вещи с землей, невозможности раздела вещи в натуре без разрушения, повреждения вещи или изменения ее назначения, а также соединения вещей для использования по общему назначению в сложную вещь, используемые гражданским законодательством (пункт 1 статьи 130, пункт 1 статьи 133, статья 134 Гражданского кодекса), не позволяют однозначно решить вопрос о праве налогоплательщиков на применение рассматриваемой льготы, поскольку эти критерии не позволяют

разграничить инвестиции в обновление производственного оборудования и создание некапитальных сооружений от инвестиций в создание (улучшение) объектов недвижимости – зданий и капитальных сооружений. В обоих случаях приобретаемые налогоплательщиком активы до окончания монтажа не имеют прочной связи с землей, а после начала эксплуатации – могут образовывать сложную вещь с объектом недвижимости, разделение которой без разрушения или повреждения становится невозможным или экономически нецелесообразным.

Наличие (отсутствие) сведений об объекте основных средств в Едином государственном реестре прав на недвижимое имущество и сделок с ним в силу пункта 6 статьи 8<sup>1</sup> Гражданского кодекса имеет доказательное значение для целей применения подпункта 8 пункта 4 статьи 374 и пункта 25 статьи 381 Налогового кодекса, но также не может использоваться в качестве безусловного критерия для оценки правомерности применения льготы. Это объясняется тем, что вещь является недвижимой либо в силу своих природных свойств (абзац первый пункта 1 статьи 130 Гражданского кодекса), либо в силу прямого указания закона, что такой объект подчинен режиму недвижимых вещей (абзац второй пункта 1 статьи 130 Гражданского кодекса). Государственная регистрация права на вещь устанавливается в целях обеспечения стабильности гражданского оборота и не является обязательным условием для признания ее объектом недвижимости, о чем указано в пункте 38 постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 23.06.2015 № 25 «О применении судами некоторых положений раздела I части первой Гражданского кодекса Российской Федерации».

С учетом изложенного, принимая во внимание установленное пунктом 6 статьи 3 Налогового кодекса требование формальной определенности налоговых норм, Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации исходит из необходимости использования в данном случае установленных в бухгалтерском учете формализованных критериев признания имущества

налогоплательщика (движимого и недвижимого) в качестве соответствующих объектов основных средств.

Правила формирования в бухгалтерском учете информации об основных средствах организации установлены Положением по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01, утвержденным приказом Минфина России от 30.03.2001 N 26н (далее – ПБУ 6/01), в соответствии с пунктом 5 которого рабочие и силовые машины и оборудование выделены в отдельный вид подлежащих учету объектов основных средств, отличный от зданий и сооружений.

Основой классификации объектов основных средств в бухгалтерском учете выступает Общероссийский классификатор основных фондов ОК 013-2014 (СНС 2008), введенный в действие с 01.01.2017 приказом Росстандарта от 12.12.2014 № 2018-ст, и ранее действовавший Общероссийский классификатор основных фондов ОК 013-94, утвержденный постановлением Госстандарта России от 26.12.1994 № 359.

В соответствии названными классификаторами 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).

Соответственно, по общему правилу исключения из объекта налогообложения, предусмотренные подпунктом 8 пункта 4 статьи 374 и пунктом 25 статьи 381 Налогового кодекса, применимы к машинам и оборудованию, выступавшим движимым имуществом при их приобретении и правомерно принятым на учет в качестве отдельных инвентарных объектов, а не в качестве составных частей капитальных сооружений и зданий.

Данная правовая позиция ранее была высказана Судебной коллегией по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации в определении от 12.07.2019 № 307-ЭС19-5241 и в целях обеспечения единообразия судебной практики включена в Обзор судебной практики Верховного Суда Российской Федерации № 4 (2019), утвержденный Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 25.12.2019 (пункт 31), но должным образом не учтена судом округа.

Согласно материалам дела спорный объект основных средств (энергоустановка) состоит из трех трансформаторов, шкафов автоматики и защиты отводящих линий, питающих линий сборки шкафов с секционными разъединителями трансформаторной подстанции и подводящих внешних кабельных сетей от подстанции «Верещагинская», состоящих из трех независимых линий, проложенных каждая в футляре из труб длиной 5 835 погонных метров. На питающих линиях подстанции установлены плавкие предохранители, высоковольтные рубильники, узлы учета, разъединители. Энергоустановка смонтирована в отдельно стоящем от гостиницы здании (здание энергоцентра).

Нормативные основания для вывода о том, что при приобретении и монтаже установки налогоплательщик осуществил инвестиции не в приобретение оборудования, а в улучшение объектов недвижимости – здания энергоцентра и (или) недвижимого гостиничного комплекса, инспекцией при рассмотрении дела не приведены и судами не установлены.

Так, из материалов дела не следует, что в случае признания здания энергоцентра (гостиничного комплекса) и энергоустановки одним объектом, образованным из нескольких частей, будет соблюдено условие пункта 6 ПБУ 6/01 об отсутствии существенных различий в сроках их полезного использования. Энергоустановка также не может быть отнесена к коммуникациям здания энергоцентра и (или) здания гостиницы согласно Общероссийскому классификатору основных фондов ОК 013-94.

Формулируя противоположный вывод и ссылаясь на то, что перемещение энергоустановки будет сопряжено с несоразмерным ущербом для функционирования гостиничного комплекса, суд округа, по сути исходил из того, что после начала эксплуатации энергоустановки ее использование вне гостиничного комплекса становится экономически нецелесообразным. Однако, как ранее отмечалось Судебной коллегией Верховного Суда Российской Федерации в определении от 12.07.2019 № 307-ЭС19-5241, применение критерия экономической целесообразности недопустимо, поскольку приводит к постановке в неравное положение налогоплательщиков, осуществивших инвестиции в обновление оборудования.

При рассмотрении дела судами первой и апелляционной инстанций установлено, общая величина затрат налогоплательщика на приобретение и монтаж энергоустановки составила 87 288 392 рублей и первоначальная стоимость объекта основных средств сформирована в указанном размере.

Таким образом, публично-правовая цель предоставления освобождения от налогообложения обществом достигнута, в связи с чем включение инспекцией стоимости энергоустановки в налоговую базу для исчисления налога на имущество организаций не может быть признано правомерным.

С учетом изложенного Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации считает, что арбитражным судом кассационной инстанции при рассмотрении настоящего дела допущены существенные нарушения норм права, в связи с чем состоявшееся по делу постановление суда округа в части рассматриваемого эпизода доначислений подлежит отмене на основании части 1 статьи 291<sup>11</sup> Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, а решение суда первой инстанции и постановление суда апелляционной инстанции – подлежат оставлению в силе.

Руководствуясь статьями 176, 291<sup>11</sup> - 291<sup>15</sup> Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации

определила:

постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 03.11.2020 по делу № А32-56709/2019 Арбитражного суда Краснодарского края в части отказа в удовлетворении требования общества с ограниченной ответственностью «Юг-Новый Век» о признании недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 7 по Краснодарскому краю от 21.05.2019 № 18-30/12 по эпизоду, связанному с доначислением 3 924 624 рублей налога на имущество организаций и 311 486 рублей 20 копеек штрафа в отношении энергоустановки, отменить.

Решение Арбитражного суда Краснодарского края от 11.03.2020 и постановление Пятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 03.07.2020 по данному делу в указанной части оставить в силе.

В остальной части принятые по делу судебные акты оставить без изменения.

Председательствующий

Т.В. Завьялова

Судьи

М.К. Антонова

Д.В. Тютин