

ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

№ 309-ЭС24-16395

О П Р Е Д Е Л Е Н И Е

г. Москва

17 января 2025 г.
Дело № А60-10009/2023

Резолютивная часть определения объявлена 15 января 2025 г.

Полный текст определения изготовлен 17 января 2025 г.

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

председательствующего судьи Якимова А.А.,
судей Антоновой М.К., Завьяловой Т.В.

рассмотрела в открытом судебном заседании кассационную жалобу и дополнение к ней публичного акционерного общества «Вторая генерирующая компания оптового рынка электроэнергии» на решение Арбитражного суда Свердловской области от 18 августа 2023 г., постановление Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 14 ноября 2023 г. и постановление Арбитражного суда Уральского округа от 22 июля 2024 г. по делу № А60-10009/2023

по заявлению публичного акционерного общества «Вторая генерирующая компания оптового рынка электроэнергии» о признании недействительными

решений Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 26 по Свердловской области от 4 июля 2022 г. №№ 07-12/692, 07-12/06713, 07-12/990, 07-12/991 о привлечении (об отказе в привлечении) к ответственности за совершение налогового правонарушения.

В заседании приняли участие представители:

от публичного акционерного общества «Вторая генерирующая компания оптового рынка электроэнергии» - Бочкарева В.А., Томаров В.В.;

от Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 26 по Свердловской области – Денисаев М.А., Колпакова И.М., Шагинян Н.А.

Заслушав доклад судьи Верховного Суда Российской Федерации Антоновой М.К., выслушав объяснения представителей участвующих в деле лиц, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации

установила:

публичное акционерное общество «Вторая генерирующая компания оптового рынка электроэнергии» (далее – налогоплательщик, общество) по месту нахождения филиала «Серовская ГРЭС», расположенного в городе Серове Свердловской области, представило в Межрайонную инспекцию Федеральной налоговой службы № 26 по Свердловской области (в настоящее время Межрайонная инспекция Федеральной налоговой службы № 14 по Свердловской области; далее – инспекция, налоговый орган) уточненные налоговые декларации (корректировка № 2) по налогу на имущество организаций за 3, 6, 9, 12 месяцев 2018 года.

По результатам камеральных налоговых проверок представленных деклараций инспекцией 4 июля 2022 г. приняты решения №№ 07-12/06713, 07-12/990, 07-12/991 об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, которыми обществу начислено за 1 квартал 2018 г. - 61 218 875 рублей налога и 1 711 067 рублей 56 копеек пеней, за 2 квартал 2018 г. - 60 863 855 рублей налога и 1 701 144 рубля 74 копейки

пеней, за 3 квартал 2018 г. - 60 143 515 рублей налога и 1 681 011 рублей 24 копейки пеней; решение № 07-12/692 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, которым доначислен налог на имущество организаций за 4 квартал 2018 г. в сумме 64 084 999 рублей, начислено 1 791 175 рублей 72 копейки пеней и 12 817 000 рублей штрафа по пункту 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Налоговый кодекс).

Управление Федеральной налоговой службы по Свердловской области решениями от 19 сентября 2022 г. №№ 13-06/28035@, 13-06/28043@, 13-06/28039@, 13-06/28038@ изменило решения инспекции путем уменьшения начисленных пеней и штрафа с учетом смягчающих вину обстоятельств.

Федеральная налоговая служба решением от 27 января 2023 г. № КЧ-4-9/913@ отменила решения налогового органа в части - обществу подтверждено право на применение налоговой льготы, установленной пунктом 21 статьи 381 Налогового кодекса в отношении объектов, имеющих высокую энергетическую эффективность, за период с января по ноябрь 2018 года.

Считая решения налогового органа о привлечении и отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения незаконными, общество обратилось в арбитражный суд.

Решением Арбитражного суда Свердловской области от 18 августа 2023 г., оставленным без изменения постановлением Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 14 ноября 2023 г., требования общества удовлетворены частично, решения инспекции признаны недействительными в части начисления пени за период моратория, введенного с 1 апреля 2022 г. по 1 октября 2022 г.; в удовлетворении остальной части требований отказано.

Арбитражный суд Уральского округа постановлением от 22 июля 2024 г. оставил решение суда первой инстанции и постановление суда апелляционной инстанции без изменения.

Не согласившись с принятыми по делу судебными актами в части отказа в удовлетворении требований, общество обратилось в Верховный Суд Российской Федерации с кассационной жалобой (с учетом дополнения), в которой ставит вопрос об их отмене в указанной части, ссылаясь на существенное нарушение судами норм материального и процессуального права.

Определением судьи Верховного Суда Российской Федерации от 26 ноября 2024 г. кассационная жалоба вместе с делом передана для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации.

Изучив материалы дела, проверив в соответствии с положениями статьи 291¹⁴ Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации законность обжалуемых судебных актов, Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации полагает, что кассационная жалоба подлежит удовлетворению, а обжалуемые судебные акты - отмене по следующим основаниям.

Как следует из материалов дела и установлено судами, общество занимается производством электрической и тепловой энергии (мощности). Филиал общества - Серовская ГРЭС входит в состав Серовско-Богословского энергоузла и предназначен для электроснабжения города Серова и прилегающих районов, а также для выдачи электрической мощности 110 кВ, 220кВ в соответствующей сети.

В целях осуществления деятельности обществом произведено строительство нового парогазового энергоблока ПГУ-420 на площадке Серовской ГРЭС (объект капитального строительства). По окончании строительства получено разрешение на ввод объекта в эксплуатацию от 4 декабря 2015 г., в котором отражены сведения об объекте капитального строительства: 65 зданий, сооружений (в том числе объекты производственного назначения – 56, линейные объекты – 9) на общей площади 36606,7 кв.м, из них

площадь нежилых помещений – 28661,9 кв.м, протяженность линейных сооружений – 13785 м.

Имущество, входящее в состав энергоблока ПГУ-420, 15 декабря 2015 г. принято налогоплательщиком к бухгалтерскому учету в качестве объектов основных средств. В отношении 1701 объекта заявлена льгота на основании подпункта 15 пункта 2 статьи 3 Закона Свердловской области от 27 ноября 2003 г. № 35-ОЗ «Об установлении на территории Свердловской области налога на имущество организаций» (далее – Закон № 35-ОЗ).

Учитывая результаты комплексной экспертизы от 29 апреля 2022 г., проведенной во исполнение постановления инспекции от 22 октября 2021 г., налоговый орган признал правомерным применение льготы в отношении 1210 объектов основных средств.

Вместе с тем 491 объект (центробежные компрессоры с электродвигателем, турбины паровые, теплообменники, котлы-утилизаторы, дренажные баки, шкафы и другие) квалифицирован инспекцией как один недвижимый объект, не подлежащий льготированию. По мнению налогового органа, несмотря на то, что данные объекты относятся к машинам и оборудованию (код 330) в соответствии с Общероссийским классификатором основных фондов ОК 013-2014 (СНС 2008), введенным приказом Росстандарта от 12 декабря 2014 г. № 2018-ст (далее - Общероссийский классификатор основных фондов, ОКОФ), они представляют собой единую сложную вещь, предназначенную для производства электрической и тепловой энергии, обладающую признаками недвижимого имущества. В этой связи применение льготы, установленной подпунктом 25 статьи 381 Налогового кодекса и подпунктом 15 пункта 2 статьи 3 Закона № 35-ОЗ, неправомерно.

Рассматривая спор, суды трех инстанций, оценив представленные в материалы дела доказательства, руководствуясь положениями статей 373, 374, 375, 381 Налогового кодекса, 130, 133, 135 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее – Гражданский кодекс, ГК РФ), пришли к выводу о доказанности налоговым органом совокупности обстоятельств,

свидетельствующих о том, что спорные объекты основных средств обладают признаками недвижимого имущества и являются объектом обложения налогом на имущество.

Судебные инстанции исходили из того, что тепловая электростанция является объектом недвижимого имущества, классифицируемым как сооружения. Инвентарные объекты (газовая турбина, паровая турбина, генератор, котел-утилизатор, трансформаторы, распределительные устройства, аппаратура связи, вентиляторы, контрольно-измерительные приборы и иное технологическое оборудование), входящие в состав энергоблока электростанции, являются конструктивно, технологически взаимосвязанными; имеют неразрывную связь с землей и их перемещение без причинения ущерба назначению невозможно; имеют единое функциональное назначение (процесс производства электрической и тепловой энергии) и могут выполнять свои функции исключительно в комплексе, возведенном в виде объекта капитального строительства.

При этом строительство энергоблока ПГУ-420 Серовской ГРЭС осуществлялось по индивидуальным разработанным проектам и чертежам, учитывающим особенности будущего технологического процесса, а также множество факторов природного и техногенного характера. Демонтаж и сборка блоков, модулей, элементов станций на новом месте повлечет существенный ущерб целостности всех конструкций станций, будет изменено их первоначальное состояние и потеряно их целевое (проектное) функциональное назначение, обусловленное в том числе последовательностью этапов производства и взаимодействия с рабочими средами.

С учетом изложенного судебные инстанции признали, что выделение налогоплательщиком объектов оборудования из состава тепловой электростанции привело к искусственному разделению в бухгалтерском учете единого объекта основных средств, выступающего недвижимым объектом (сооружением).

Между тем судами не учтено следующее.

Согласно пунктам 1 - 2, пункту 3 статьи 3 Налогового кодекса 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 Налогового кодекса).

Как неоднократно указывал Конституционный Суд 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 1 октября 2009 г. № 1269-О-О, от 1 декабря 2009 г. № 1484-О-О и др.).

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

В соответствии с пунктом 1, подпунктом 1 пункта 4 статьи 374 Налогового кодекса (в редакциях Федеральных законов от 3 августа 2018 г.

№ 302-ФЗ и от 29 сентября 2019 г. № 325-ФЗ) возникновение обязанности по уплате налога на имущество организаций после 1 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 1 января 2019 г. объектом налогообложения по налогу на имущество признавалось движимое и недвижимое имущество, однако движимое имущество, принятое с 1 января 2013 г. на учет в качестве основных средств законодателем в соответствующие налоговые периоды, освобождалось от налогообложения (пункт 25 статьи 381 Налогового кодекса, введенный в действие Федеральным законом от 24 ноября 2014 г. № 366-ФЗ), либо не включалось в объект налогообложения (подпункт 8 пункта 4 статьи 374 Налогового кодекса, 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 Налогового кодекса), 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 Гражданского кодекса), либо признаются недвижимостью в силу прямого указания закона о том, что соответствующий объект подчинен режиму недвижимых вещей (абзац второй пункта 1 статьи 130 Гражданского кодекса).

При этом наличие сведений об имуществе в Едином государственном реестре прав на недвижимое имущество и сделок с ним в силу пункта 6 статьи 81 Гражданского кодекса имеет доказательное значение для целей налогообложения, но не является безусловным для квалификации имущества в качестве объекта налогообложения.

Распространение правового режима неделимой вещи, сложных вещей (статьи 133-134 Гражданского кодекса) или единого недвижимого комплекса (статья 131¹ Гражданского кодекса) на всю совокупность вещей, включающих в себя как движимое, так и недвижимое имущество, составные части вещей продиктовано целями гражданского оборота, связанными с обеспечением его стабильности, 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 Налогового кодекса, 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 1 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 1 января 2022 г. - Федеральным стандартом бухгалтерского учета 6/2020 «Основные средства», утвержденным приказом Минфина России от 17 сентября 2020 г. № 204н (далее - ФСБУ 6/22).

В соответствии с пунктом 5 ПБУ 6/01 (пункт 11 ФСБУ 6/22) 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 1 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 6/22).

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, predetermined technology production, 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 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), а также в определениях от 10 октября 2024 г. № 303-ЭС24-8693 и от 26 ноября 2024 г. № 306-ЭС24-13246.

Как следует из материалов дела, при рассмотрении спора общество в обоснование своей позиции о необходимости исключения объектов из налогооблагаемой базы неоднократно приводило доводы о том, что машины и оборудование, принятые к бухгалтерскому учету в качестве отдельных инвентарных объектов основных средств, используются для производства и распределения электроэнергии, а также для выполнения технологических процессов, обслуживающих процесс производства электроэнергии.

При этом из 491 объекта основных средств, признанных налоговым органом единым объектом недвижимого имущества: 96 объектов расположены в здании главного корпуса (газовая турбина, паровая турбина, генератор, котел-утилизатор, трансформаторы, распределительные устройства, насосы, обслуживающие паровую турбину паропроводы, баки, фильтры, вентиляторы, теплообменники, выключатели, разъединители, контрольно-измерительные приборы); 61 объект расположен в здании химводоочистки (60 датчиков Метран и оборудование РУСН); 31 объект расположен в циркуляционной насосной станции (18 датчиков Метран, 5 циркуляционных насосов, 3 теплообменника и оборудование РУСН); 47 объектов расположены в здании КРУЭ-220 кВ (аппаратура ВЧ связи, конденсаторы связи СМВ, шкафы защиты, комплектное распределительное устройство); 25 объектов расположены в пяти зданиях - повысительной насосной, маслоаппаратной, насосной дизельного топлива, объединенного вспомогательного корпуса, дожимной компрессорной станции,

узла коммерческого учета тепловой энергии (насосы, фильтры тонкой очистки дизельного топлива, электролизная установка, датчики Метран и другое оборудование); 72 объекта расположены в сооружении «Градирня» (24 теплообменника, 8 насосов, 24 вентилятора, 16 дренажных и расширительных баков); 158 объектов расположены вне зданий и сооружений на территории промышленной площадки Серовской ГРЭС (насосные агрегаты откачки дизтоплива, трансформаторы, выключатели, шинные разъединители); 1 объект (РЗА) расположен в здании щита управления, введенном в эксплуатацию в 2006 году.

Предназначение данного имущества для осуществления именно самого процесса производства – выработки электрической и тепловой энергии, а не для обслуживания зданий и сооружений, налоговым органом не оспаривалось. В инвентарных карточках учета объектов основных средств (типовая форма № ОС-6) на перечисленные выше здания и сооружения в разделе 7 «Краткая индивидуальная характеристика объекта основных средств» имеется описание этих объектов, включая фундаменты, приспособления и принадлежности; ни одного из льготизируемых объектов в таком описании не имеется.

Спорное имущество поставлено иностранными и российскими поставщиками как движимое имущество, в таком же качестве получено заявителем в собственность по актам сдачи-приемки и товарным накладным как оборудование, требующее монтажа. После монтажа имущество квалифицировано по соответствующим кодам ОКОФ как машины и оборудование, принято в виде конкретных инвентарных объектов по актам (форма № ОС-1) о приемке-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений) и отражено на счете бухгалтерского учета 01 «Основные средства».

Общество ссылалось на то, что признанные единым недвижимым имуществом инвентарные объекты основных средств имеют разные сроки полезного использования, что подтверждается инвентарными карточками их учета и налоговым органом не оспаривается. В частности, 5 объектов имеют

срок полезного использования 48 месяцев, 75 объектов – 60 месяцев, 45 объектов – 72 месяца, 4 объекта – 84 месяца, 39 объектов – 120 месяцев, 3 объекта – 121 месяц, 1 объект – 138 месяцев, 2 объекта – 150 месяцев, 89 объектов – 180 месяцев, 96 объектов – 240 месяцев, 7 объектов – 300 месяцев, 27 объектов – 360 месяцев, 64 объекта – 432 месяца, 34 объекта – 480 месяцев. Оборудование для целей исчисления налога на прибыль распределено по разным амортизационным группам, что не оспорено налоговым органом.

Настаивая на необходимости квалификации объектов в качестве единого недвижимого имущественного комплекса, налоговый орган в оспариваемых решениях не приводит выводов о неправильной классификации налогоплательщиком какого-либо из 491 объекта в качестве машин и оборудования по соответствующим кодам ОКОФ или о неверном определении сроков их полезного использования.

Доказательств искусственного разделения обществом в бухгалтерском учете единого объекта основных средств, выступающего недвижимым объектом, материалы дела не содержат.

Таким образом, общество подтвердило правомерность учета спорных объектов как самостоятельных инвентарных объектов основных средств в составе машин и оборудования, а налоговый орган – не опроверг правильность учета объекта и не доказал наличие оснований для учета спорных объектов в составе зданий и сооружений, в том числе не представил доказательства того, что сроки полезного использования спорных объектов (центробежные компрессоры с электродвигателем, турбины паровые, теплообменники, котлы-утилизаторы, дренажные баки, шкафы и другие) сопоставимы со сроками полезного использования сооружений электростанции.

Подход, примененный налоговым органом при определении состава имущества общества, подлежащего налогообложению, не может быть признан правомерным, поскольку из того факта, что выработка электрической и иной

энергии является результатом сложного технологического процесса, в котором функционально задействованы все виды основных средств (машины и оборудование, здания и сооружения), не следует ни вывод о допустимости их совокупного налогообложения, ни вывод о возможности применения более обременительных условий налогообложения имущества в сфере энергетики в сравнении с иными видами производственной деятельностью, в которых электрическая, тепловая и иная энергия используются только в качестве ресурса, но не являются готовой продукцией.

В обоснование своей позиции общество также ссылалось на то, что имущество, в отношении которого налогоплательщиком заявлена льгота, прямо поименовано в разделе 2 Перечня видов недвижимого и движимого имущества, входящего в состав электросетевых единых производственно-технологических комплексов, утвержденного приказом Минпромэнерго России от 1 августа 2007 г. № 295, что свидетельствует о невозможности его признания недвижимым.

Это оборудование, в том числе льготлируемые объекты, со дня принятия к бухгалтерскому учету в качестве основных средств в соответствии с решениями инспекции об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения от 3 декабря 2020 г. № 07-23/15628, от 1 февраля 2021 г. № 07-23/7, от 9 февраля 2021 г. № 07-23/25 в 2015-2017 гг. было освобождено от обложения налогом на имущество организаций как движимое имущество.

В 2016-2017 гг. в отношении инвентарных объектов основных средств заявителем использовалась налоговая льгота, предусмотренная пунктом 21 статьи 381 Налогового кодекса для объектов, имеющих высокую энергетическую эффективность.

Одним из условий использования данной налоговой льготы является соответствие конкретного объекта основных средств определенному коду ОКОФ, предусмотренному Правительством Российской Федерации. Все объекты, льготлируемые по данному основанию, в соответствии

с постановлением Правительства Российской Федерации от 17 июня 2015 г. № 600 «Об утверждении перечня объектов и технологий, которые относятся к объектам и технологиям высокой энергетической эффективности» имеют коды ОКОФ, относящиеся к машинам и оборудованию (подраздел 330.00.00.00.000 ОК 013-2014, подраздел 14 0000000 ОК 013-94).

По результатам налоговых проверок обществу была предоставлена налоговая льгота в отношении тех же заявленных объектов основных средств.

Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации полагает необходимым отметить, что действия налогового органа, произвольно изменившего подход к квалификации имущества налогоплательщика по результатам очередной налоговой проверки, не согласуются с предъявляемым законодательством требованием к налоговому администрированию, которое по смыслу пункта 7 статьи 3, пункта 2 статьи 22 Налогового кодекса должно быть добросовестным (определения Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 23 мая 2022 г. № 306-ЭС21-26423, от 27 апреля 2022 г. № 305-ЭС21-24673, от 16 февраля 2018 г. № 302-КГ17-16602 и др.).

При таком положении Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации полагает, что ввиду неправильного применения норм материального права суды надлежащим образом не установили обстоятельства, имеющие существенное значение для правильного разрешения спора, а также не дали должную правовую оценку представленным по спору доказательствам и доводам заявителя, приведенным в подтверждение наличия оснований для применения налоговой льготы.

Поскольку судами допущены существенные нарушения норм права, которые повлияли на исход дела и без устранения которых невозможны восстановление и защита нарушенных прав, свобод и законных интересов общества в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности, обжалуемые судебные акты на основании части 1 статьи 291¹¹ Арбитражного

процессуального кодекса Российской Федерации подлежат отмене с направлением дела на новое рассмотрение в суд первой инстанции.

При новом рассмотрении суду необходимо учесть изложенную в настоящем определении правовую позицию, установить все обстоятельства, имеющие существенное значение для правильного разрешения дела, учесть все доводы сторон и, правильно применив нормы права, принять законный и обоснованный судебный акт.

Руководствуясь статьями 291¹¹-291¹⁴ Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации

определила:

решение Арбитражного суда Свердловской области от 18 августа 2023 г., постановление Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 14 ноября 2023 г. и постановление Арбитражного суда Уральского округа от 22 июля 2024 г. по делу № А60-10009/2023 отменить.

Дело направить на новое рассмотрение в Арбитражный суд Свердловской области.

Председательствующий судья

А.А.Якимов

Судья

М.К.Антонова

Судья

Т.В.Завьялова