



ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

№ 308-ЭС21-6663
Дело № А18-1531/2019

О П Р Е Д Е Л Е Н И Е

г. Москва

Резолютивная часть определения объявлена 22.09.2021

Полный текст определения изготовлен 28.09.2021

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

председательствующего судьи Павловой Н.В.,
судей Завьяловой Т.В., Першутова А.Г.

рассмотрела в открытом судебном заседании дело по кассационной жалобе общества с ограниченной ответственностью «Минеральная вода «Ачалуки» на решение Арбитражного суда Республики Ингушетия от 05.03.2020 по делу № А18-1531/2019, постановление Шестнадцатого арбитражного апелляционного суда от 30.09.2020 и постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 01.02.2021 по тому же делу по заявлению общества с ограниченной ответственностью «Минеральная вода «Ачалуки» о признании недействительными решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 3 по Республике Ингушетия от 31.08.2018

№ 6 и решения Управления Федеральной налоговой службы по Республике Ингушетия от 15.05.2019 № 01-48/30.

В заседании принял участие представитель:

от Управления Федеральной налоговой службы по Республике Ингушетия – Полозков Д.С.

Общество с ограниченной ответственностью «Минеральная вода «Ачалуки» и Межрайонная инспекция Федеральной налоговой службы № 3 по Республике Ингушетия, извещенные надлежащим образом о времени и месте судебного разбирательства, своих представителей для участия в судебном заседании не направили, в связи с чем дело рассмотрено в порядке статьи 156 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации в их отсутствие.

Заслушав доклад судьи Верховного Суда Российской Федерации Павловой Н.В., выслушав объяснение представителя участвующего в деле лица, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации

установила:

Межрайонной инспекцией Федеральной налоговой службы № 3 по Республике Ингушетия (далее - инспекция, налоговый орган) проведена выездная налоговая проверка общества с ограниченной ответственностью «Минеральная вода «Ачалуки» (далее - общество, налогоплательщик) по вопросам правильности исчисления и своевременности уплаты (удержания, перечисления) налогов и сборов с 01.01.2014 по 15.11.2017.

По результатам проверки налоговым органом составлен акт от 12.07.2018 № 5 и принято решение от 31.08.2018 № 6 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, которым обществу начислено 115 782,9 рубля налога на добавленную стоимость, 108 039,3 рублей налога на прибыль организаций, 234 рубля налога на доходы физических лиц,

4 125 рублей транспортного налога, 47 083 638,8 рублей налога на имущество организаций, а также 17 162 836 рублей пени и 9 726 575 рублей штрафов.

Управлением Федеральной налоговой службы по Республике Ингушетия от 15.05.2019 № 01-48/30 апелляционная жалоба общества на указанное решение инспекции оставлена без удовлетворения.

Не согласившись с результатами налоговой проверки, общество обратилось в арбитражный суд с заявлением, в котором просило признать решение инспекции от 31.08.2018 № 6 недействительным в соответствующей части.

Решением Арбитражного суда Республики Ингушетия от 05.03.2020 в удовлетворения заявления отказано.

Постановлением Шестнадцатого арбитражного апелляционного суда от 30.09.2020 решение суда первой инстанции от 05.03.2020 отменено и по результатам рассмотрения дела по правилам суда первой инстанции в удовлетворения заявления отказано.

Арбитражный суд Северо-Кавказского округа постановлением от 01.02.2021 оставил постановление суда апелляционной инстанции без изменения.

В кассационной жалобе, поданной в Верховный Суд Российской Федерации, общество, ссылаясь на допущенные арбитражными судами первой, апелляционной и кассационной инстанций существенные нарушения норм материального права, просит отменить состоявшиеся по делу судебные акты.

Определением судьи Верховного Суда Российской Федерации Павловой Н.В. от 28.07.2021 кассационная жалоба общества вместе с делом передана для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации.

В отзыве на кассационную жалобу налоговый орган просит оставить обжалуемые судебные акты без изменения.

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 приходит к следующим выводам.

Как установлено судами и подтверждается материалами дела, между налогоплательщиком и обществом с ограниченной ответственностью «Артис» (далее - общество «Артис») заключен договор об инвестировании строительства объекта «Расширение завода по розливу минеральной воды в с. Средние Ачалуки Малгобекского района Республики Ингушетия» от 20.10.2010 № 01-ИД, по условиям которого общество «Артис» выполнило строительные работы по расширению завода (строительные работы, отделочные работы, устройство сетей внутренних и наружных коммуникации, обустройство подъездных путей к объекту и благоустройство территории) стоимостью 1 007 021 730 рублей.

По состоянию на 2014 год в собственности налогоплательщика находилось имущество (основные средства) общей стоимостью 11 224 831,6 рубля, а именно: нежилое здание (контора), цех розлива, нежилое здание (склад) общей площадью 2 262 м², нежилое здание (гараж), компрессорная, нежилое здание (склад) общей площадью 90 м², навес-эстакада, нежилое здание (котельная), павильон, ограждение территории, лаборатория, а также оборудование.

В частности, на основании договора от 21.01.2014 № 03 налогоплательщик приобрел у общества с ограниченной ответственностью «Завод минеральных вод «Ачалуки» оборудование: линию розлива в стеклянные бутылки емкостью 0,5 л и линию розлива в пластиковые бутылки емкостью 1,5 л, этикетировочную машину TYP Labetto 4/3/12 784 2A (ARCOR Division technol 06/ES) и электрооборудование. По договору поставки от 28.03.2014 № ДП01-3/14, заключенному с обществом «Артис», налогоплательщик также приобрел комплексную установку получения углекислого газа общей стоимостью 53 669 255 рублей. По заключенному с обществом с ограниченной ответственностью «Бизнескавказ» договору купли-продажи от 23.01.2017 № 1ПС/2017 налогоплательщик приобрел систему

обратного осмоса Гейзер RO 12X4040 (горизонтальная комплектация) для смягчения воды на общую сумму 2 200 000 рублей.

Основанием доначисления налога на имущество организаций послужил вывод налогового органа о том, что общество в нарушение пункта 1 статьи 375 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Налоговый кодекс) занизило налоговую базу по налогу на имущество организаций на стоимость основных средств, отраженных в учете на счетах 07 «Оборудование к установке» и 08 «Вложения во внеоборотные активы», но фактически введенных в эксплуатацию и используемых в экономической деятельности общества и получении доходов.

Соглашаясь с выводами инспекции и отказывая в удовлетворении требований общества, суды трех инстанций исходили из того, что общество неправомерно не включило в налоговую базу по налогу на имущество организаций объекты недвижимости, по которым закончены строительные монтажные работы, и не приняло на учет в качестве основных средств имущество (оборудование), используемое при производстве минеральной воды.

Между тем судами 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.

Таким образом, по своей правовой природе положения подпункта 8 пункта 4 статьи 374 и пункта 25 статьи 381 Налогового кодекса устанавливают льготу по налогу на имущество - преимущество, состоящее в возможности не уплачивать налог, для плательщиков, которые осуществили (завершили) после 01.01.2013 инвестиции в обновление основных средств, прежде всего - оборудования, и (или) являются пользователями результатов инвестиций.

По смыслу закона налоговые льготы выступают формой имущественной поддержки (государственной помощи) отдельных категорий субъектов экономического оборота, и признаются оправданным исключением из принципа всеобщности и равенства налогообложения в той мере, в какой это позволяет налогоплательщику эффективно распорядиться оставшимися после налогообложения финансовыми ресурсами и, одновременно, обеспечить удовлетворение лежащего в основе предоставления льготы публичного интереса, связанного со стимулированием деятельности отдельных отраслей экономики, улучшением социально-экономического положения территорий и т.п.

Судебная практика исходит из необходимости обеспечения реализации принципа равенства при предоставлении налоговых льгот - толкования условий применения соответствующих льгот таким образом, чтобы дифференциация прав налогоплательщиков осуществлялась по объективным и разумным критериям, отвечающим цели соответствующих законоположений. В частности, это предполагает необходимость обеспечения равных прав на применение льгот для налогоплательщиков, осуществивших вложения инвестиций в обновление основных средств (определения Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 20.09.2021 № 305-ЭС21-11548, от 17.05.2021 № 308-ЭС20-23222, от 12.07.2019 № 307-ЭС19-5241, 04.03.2019 № 308-КГ18-11168, от 16.10.2018 № 310-КГ18-8658).

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, используемые гражданским законодательством (пункт 1 статьи 130, пункт 1 статьи 133, статья 134 Гражданского кодекса Российской Федерации, далее – Гражданский кодекс), не являются достаточными для реализации принципа равенства налогоплательщиков и достижения вышеназванных целей освобождения имущества от налогообложения,

поскольку эти критерии, как таковые, 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 быть соединены для использования по общему назначению с объектом недвижимости, при том, что их разделение без разрушения или повреждения становится невозможным или экономически нецелесообразным.

В связи с этим, а также учитывая установленное пунктом 6 статьи 3 Налогового кодекса требование формальной определенности налоговых норм и содержащуюся в пункте 1 статьи 374 Налогового кодекса отсылку к правилам бухгалтерского учета при определении объекта налогообложения, помимо используемых гражданским законодательством критериев правового режима имущества, юридическое значение для целей применения подпункта 8 пункта 4 статьи 374, пункта 25 статьи 381 Налогового кодекса имеют принятые в бухгалтерском учете формализованные критерии 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 № 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).

В остальных случаях объединение нескольких объектов основных средств в один инвентарный объект (комплекс конструктивно сочлененных предметов) допускается, если каждый входящий в комплекс предмет может выполнять свои функции только в составе комплекса, а не самостоятельно, но при условии, что сроки полезного использования этих предметов существенно не отличаются (пункт 6 ПБУ 6/01).

Таким образом, 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 определениях от 12.07.2019 № 307-ЭС19-5241, от 17.05.2021 № 308-ЭС20-23222 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).

Согласно материалам дела объекты основных средств, приобретенные налогоплательщиком у обществ «Завод минеральных вод «Ачалуки», «Артис» и «Бизнескавказ» являлись движимым имуществом, охарактеризованы в договорах и сопроводительных документах как различное оборудование и по правилам бухгалтерского учета подлежали принятию бухгалтерскому учету в качестве отдельных инвентарных объектов, что не оспаривалось налоговым органом при рассмотрении дела.

Сам по себе факт монтажа оборудования в зданиях и помещениях (цехах), предназначенных для обеспечения производственной деятельности, не может служить основанием для отказа в применении освобождения от налогообложения, в том числе по мотиву использования имущества (оборудования и зданий) по общему назначению, predetermined technology of production (bottling) of mineral water, поскольку это приводит к дискриминационным условиям налогообложения лиц, осуществивших капитальные вложения в обновление основных средств.

При этом отражение затрат на приобретение имущества на счетах бухгалтерского учета, предназначенных для учета оборудования к установке и вложений во внеоборотные активы, вместо счета учета основных средств, не лишает налогоплательщика права на применение льготы по налогу, поскольку при надлежащем отражении спорных объектов на счете 01 «Основные средства» в качестве оконченого монтажа и принятого в эксплуатацию оборудования законные основания для взимания налога в любом случае отсутствовали бы. Иными словами, выявленные инспекцией нарушения, допущенные при ведении обществом бухгалтерского учета, не могли привести к неуплате налога.

Принимая во внимание изложенное, Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации считает, что состоявшиеся по делу судебные акты арбитражных судов первой, апелляционной и кассационной инстанций подлежат отмене на основании части 1 статьи 291¹¹ Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации по эпизоду, связанному

с доначислением налога на имущество организаций и соответствующего штрафа в отношении установки для производства CO², линии по производству и розливу безалкогольных напитков, системы обратного осмоса, а дело - в указанной части подлежит направлению на новое рассмотрение в суд первой инстанции.

При новом рассмотрении дела судам следует учесть изложенную в настоящем определении правовую позицию, установить размер недоимки, исчисленной налоговым органом в отношении оборудования, дать оценку правомерности ее начисления, принять законные и обоснованные судебные акты.

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

определила:

решение Арбитражного суда Республики Ингушетия от 05.03.2020 по делу № А18-1531/2019, постановление Шестнадцатого арбитражного апелляционного суда от 30.09.2020 и постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 01.02.2021 по тому же делу отменить в части отказа в удовлетворении требования общества с ограниченной ответственностью «Минеральная вода «Ачалуки» о признании недействительными решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 3 по Республике Ингушетия от 31.08.2018 № 6 и решения Управления Федеральной налоговой службы по Республике Ингушетия от 15.05.2019 № 01-48/30 по эпизоду, связанному с доначислением налога на имущество организаций и соответствующего штрафа в отношении установки для производства CO₂, линии по производству и розливу безалкогольных напитков, системы обратного осмоса.

В указанной части дело направить на новое рассмотрение в Арбитражный суд Республики Ингушетия.

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

Председательствующий судья

Н.В. Павлова

Судья

Т.В. Завьялова

Судья

А.Г. Першутов