ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ОПРЕДЕЛЕНИЕ
от 12 июля 2019 г. N 307-ЭС19-5241, А05-879/2018

Резолютивная часть определения объявлена 10.07.2019 г.

Полный текст определения изготовлен 12.07.2019 г.

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

председательствующего судьи Завьяловой Т.В.,

судей

Павловой Н.В., Першутова А.Г.

рассмотрела в открытом судебном заседании дело по кассационной жалобе закрытого акционерного общества "Лесозавод 25" на решение Арбитражного суда Архангельской области от 30.05.2018 по делу N А05-879/2018, постановление Четырнадцатого арбитражного апелляционного суда от 13.09.2018 и постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 18.01.2019 по тому же делу по заявлению закрытого акционерного общества "Лесозавод 25" о признании недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Архангельской области и Ненецкому автономному округу от 30.12.2016 N 07-09/707.

В заседании приняли участие представители:

от закрытого акционерного общества "Лесозавод 25" - Артюх А.А., Козлович Ю.Н., Лысенко Е.Д., Мельников А.В., Мокрышев И.Ю., Соколов Т.В.;

от Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Архангельской области и Ненецкому автономному округу - Бородина Т.В., Винокурова Е.Б, Денисаев М.А., Полозков Д.С., Шахов М.В.

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

установила:

Межрайонной инспекцией Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Архангельской области и Ненецкому автономному округу (далее - инспекция, налоговый орган) проведена выездная налоговая проверка открытого акционерного общества "Архангельский лесопильно-деревообрабатывающий комбинат N 3" (после реорганизации закрытое акционерное общество "Лесозавод 25", далее - общество, налогоплательщик) по вопросам правильности исчисления, полноты и своевременности

уплаты (удержания, перечисления) налогов и сборов за период с 01.01.2013 по 31.12.2015 (по налогу на доходы физических лиц с 01.12.2013 по 31.12.2015).

По результатам выездной налоговой проверки инспекцией составлен акт от 25.11.2016 и вынесено решение от 30.12.2016 N 07-09/707, которым обществу предложено уплатить 11 142 350 рублей недоимки по налогу на имущество, соответствующие суммы пени, уменьшить сумму остатка неперенесенного убытка на 01.01.2016, отраженного в декларациях по налогу на прибыль организаций, увеличить прибыль, исчисленную налогоплательщиком и уменьшенную в полном объеме на сумму убытка, полученного в предыдущих налоговых периодах по данным налогового учета при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль организаций за 2015 год, уменьшить убытки, начисленные налогоплательщиком по налогу на прибыль за 2013-2014 годы. Общество также привлечено к налоговой ответственности, предусмотренной пунктом 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Налоговый кодекс), за неуплату налога на имущество организаций, в виде штрафа.

Решением Управления Федеральной налоговой службы по Архангельской области и Ненецкому автономному округу от 15.03.2017 N 07-10/1/03551 названное решение инспекции отменено в части.

Не согласившись с решением налогового органа, общество обратилось в Арбитражный суд Архангельской области с заявлением, в котором просило признать данный ненормативный правовой акт недействительным в части доначисления 11 144 891 рубля налога на имущество, соответствующих сумм пеней по данному налогу, привлечения к налоговой ответственности по пункту 1 статьи 122 Налогового кодекса за неуплату налога на имущество организаций в размере 445 795 рублей 64 копеек штрафа, а также в части исключения отдельных затрат из состава расходов, уменьшающих налогооблагаемые доходы по налогу на прибыль.

В ходе рассмотрения дела требование общества о признании недействительным решения налогового органа в части доначисления налога на имущество организации, соответствующих сумм пени и штрафа выделено в отдельное производство.

Решением Арбитражного суда Архангельской области от 30.05.2018, оставленным без изменения постановлением Четырнадцатого арбитражного апелляционного суда от 13.09.2018, решение инспекции признано недействительным в части доначисления 676 652 рублей налога на имущество, соответствующих сумм пеней, а также 27 066 рублей 08 копеек штрафа по пункту 1 статьи 122 Налогового кодекса за неуплату (неполную уплату) налога на имущество. В остальной части заявленные требования оставлены без удовлетворения.

Дополнительным решением Арбитражного суда Архангельской области от 22.06.2018 с инспекции в пользу общества взыскано 8 482 рубля 79 копеек в возмещение судебных издержек.

Арбитражный суд Северо-Западного округа постановлением от 18.01.2019 оставил решение суда от 30.05.2018 и постановление суда апелляционной инстанции от 13.09.2018 без изменения.

В кассационной жалобе, направленной в Верховный Суд Российской Федерации, общество просит отменить принятые по делу судебные акты, ссылаясь на допущенные судами существенные нарушения норм материального и процессуального права.

Определением судьи Верховного Суда Российской Федерации Павловой Н.В. от 13.06.2019 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 291.14 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации законность обжалуемых судебных актов, Судебная коллегия приходит к следующим выводам.

Как установлено судами и подтверждается материалами дела, на основании разрешения на строительство от 29.04.2014, выданного мэрией города Архангельска, общество осуществляло строительство объекта "Цех по производству древесных гранул", а также приобрело ряд объектов основных средств для производства готовой продукции, расположив их внутри здания.

Общество приняло к учету в качестве отдельных объектов основных средств 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, автоматическая система защиты от пожаров и пылевых взрывов "Firefly".

Основанием доначисления недоимки по налогу на имущество организаций, соответствующих сумм пеней и штрафа послужил вывод инспекции о необходимости отнесения всех вышеназванных объектов к недвижимому имуществу (зданию и его составным частям), и неправомерном применении обществом к данным объектам освобождения от налогообложения, предусмотренного пунктом 25 статьи 381 Налогового кодекса для движимого имущества.

Суд первой инстанции удовлетворил требования общества в части доначисления налога на имущество организаций, соответствующих сумм пени и штрафа в отношении трансформаторной подстанции, поскольку налоговым органом не исследовалось подключение этого объекта к другим объектам общества 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 пени и штрафа по иным объектам, суд первой инстанции руководствовался положениями статей 130 - 134 Гражданского кодекса Российской Федерации и исходил из того, что к подлежащим налогообложению объектам недвижимости могут быть отнесены, в том числе, составные части объектов недвижимости - объекты основных средств, 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, по выводу суда первой инстанции, установленные в здании объекты, должны быть признаны составной частью объекта недвижимости "Цех по производству древесных гранул", и основания для их освобождения от налогообложения отсутствуют.

Суд апелляционной инстанции и суд округа согласились с выводами суда первой инстанции.

Между тем судами не учтено следующее.

Как неоднократно указывалось Конституционным Судом Российской Федерации, по смыслу статьи 57 Конституции Российской Федерации в системной связи с ее статьями 1 (часть 1), 15 (части 2 и 3) и 19 (части 1 и 2), в Российской Федерации как правовом государстве законы о налогах должны содержать четкие и понятные нормы. Именно 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 от 06.06.2019 N 22-П, от 21.12.2018 N 47-П, от 23.05.2013 N 11-П, от 01.07.2015 N 19-П).

Формальная определенность налоговых норм предполагает их достаточную точность, чем обеспечивается их правильное понимание и применение. Поэтому Налоговый кодекс предписывает, что необходимые элементы налогообложения должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги, когда и в каком порядке он обязан платить (пункт 6 статьи 3).

В соответствии с пунктом 1 статьи 38 и пунктом 1 статьи 374 Налогового кодекса (в редакции, действовавшей в 2013-2015 гг.) 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.

Таким образом, 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 основных средств.

При этом в отношении объектов основных средств, принятых на учет с 01.01.2013 в качестве движимого имущества, установлено исключение из вышеуказанной обязанности по уплате налога (подпункт 8 пункта 4 статьи 374 Налогового кодекса, введенный Федеральным законом от 29.11.2012 N 202-ФЗ, и пункт 25 статьи 381 Налогового кодекса, введенный Федеральным законом от 24.11.2014 N 366-ФЗ).

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 приказом Росстандарта от 12.12.2014 N 2018-ст, и ранее действовавший Общероссийский классификатор основных фондов ОК 013-94, утвержденный постановлением Госстандарта России от 26.12.1994 N 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).

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.

Учитывая изложенное, если иное не вытекает из содержания ПБУ 6/01 и классификаторов основных фондов (основных средств), машины и оборудование, приобретенные как объекты движимого имущества, учитываются в бухгалтерском учете отдельно от зданий и сооружений в качестве самостоятельных инвентарных объектов, и согласно пункту 1 статьи 374 Налогового кодекса 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 подпунктом 8 пункта 4 статьи 374 и пунктом 25 статьи 381 Налогового кодекса.

Из аналогичного подхода исходит Министерство промышленности и торговли Российской Федерации, издавшее письмо от 23.03.2018 N ОВ-17590/12 "По вопросу квалификации объектов основных средств промышленного производства" (доведено до сведения налоговых инспекций письмом Федеральной налоговой службы от 28.03.2018 N 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 основных средств (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 основных средств, выступающего недвижимым объектом (зданием или сооружением), налоговые органы не лишены права обосновывать необходимость взимания налога на имущество в подобных ситуациях. Однако необходимость взимания налога должна быть основана на объективных критериях, соблюдение которых в соответствии с пунктом 6 статьи 3 Налогового кодекса являлось бы ясным любому разумному налогоплательщику при принятии объекта основных средств 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.

Согласно материалам дела спорные объекты (производственное оборудование, транспортеры, система защиты от пожаров и пылевых взрывов) поставлены обществу 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 основных средств.

При рассмотрении дела общество обращало внимание на то, что приобретенные им 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, и относятся к такому виду объектов основных средств как машины и оборудование, классификатором прямо не предусмотрено их включение в состав зданий. Кроме того, общество ссылалось на письмо бюро технической инвентаризации, которое указало, что спорное оборудование не является недвижимым имуществом.

Названные доводы и подтверждающие их доказательства в нарушение части 2 статьи 65, статьи 71 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации не получили надлежащей оценки со стороны судов, хотя в силу изложенного выше они имели значение для проверки законности оспариваемого решения налогового органа.

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 статьей 95 Налогового кодекса, 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.

Однако 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, заключение 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 подпункта 8 пункта 4 статьи 374 и пункта 25 статьи 381 Налогового кодекса, состоящих согласно постановлению Конституционного Суда Российской Федерации от 21.12.2018 N 47-П в стимулировании организаций к инвестированию в средства производства, к их модернизации, приобретению новых и развитию существующих средств производства, а также повышению спроса на них.

Таким образом, судебная экспертиза, равно как и представленные налоговым органом и обществом заключения экспертов, полученные во внесудебном порядке, проведены по вопросам, не имеющим значения для правильного разрешения настоящего спора и, 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.

Принимая во внимание изложенное, Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации считает, что оспариваемые судебные акты арбитражных судов первой, апелляционной и кассационной инстанций в обжалуемой части подлежат отмене на основании части 1 статьи 291.11 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, а дело - подлежит направлению на новое рассмотрение в суд первой инстанции.

При новом рассмотрении дела судам следует учесть изложенную в настоящем определении правовую позицию, дать оценку доводам общества и возражениям налогового органа об осуществлении налогоплательщиком инвестиций в обновление производственного оборудования и его правомерном учете в качестве самостоятельных инвентарных объектов основных средств, об отнесении приобретенного имущества к кодам классификатора основных фондов, принять законные и обоснованные судебные акты.

Руководствуясь статьями 176, 291.11 - 291.15 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации

определила:

решение Арбитражного суда Архангельской области от 30.05.2018 по делу N А05-879/2018, постановление Четырнадцатого арбитражного апелляционного суда от 13.09.2018 и постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 18.01.2019 по тому же делу в части отказа в удовлетворении заявленных требований отменить.

Дело в указанной части направить на новое рассмотрение в Арбитражный суд Архангельской области.

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

Председательствующий судья
Т.В.ЗАВЬЯЛОВА

Судья
Н.В.ПАВЛОВА

Судья
А.Г.ПЕРШУТОВ