ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

№ 306-ЭС24-13246

О П Р Е Д Е Л Е Н И Е

г. Москва 26 ноября 2024 г.

дело № А12-9734/2023

Резолютивная часть определения объявлена 20 ноября 2024 г.

Полный текст определения изготовлен 26 ноября 2024 г.

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

председательствующего судьи Тютина Д.В.,
судей Завьяловой Т.В., Першутова А.Г.

рассмотрела в открытом судебном заседании кассационную жалобу Общества с ограниченной ответственностью «ЛУКОЙЛ–Экоэнерго» на решение Арбитражного суда Волгоградской области от 23 октября 2023 г. по делу № А12-9734/2023, постановление Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 13 марта 2024 г. и постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 13 июня 2024 г. по указанному делу,

по заявлению Общества с ограниченной ответственностью «ЛУКОЙЛ-Экоэнерго» к Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 11 по Волгоградской области о признании недействительным решения от 25 ноября 2022 г. № 2749 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения,

при участии в деле в качестве третьего лица, не заявляющего самостоятельных требований относительно предмета спора, Управления Федеральной налоговой службы по Волгоградской области.

В заседании приняли участие представители:

– от Общества с ограниченной ответственностью «ЛУКОЙЛ–Экоэнерго»: Клименкова А.С., Смирнов А.Е.;

– от Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 11 по Волгоградской области, Управления Федеральной налоговой службы по Волгоградской области: Денисаев М.А., Цицилина Е.О., Шагинян Н.А., Ямцова Е.В.

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

установила:

Общество с ограниченной ответственностью «ЛУКОЙЛ–Экоэнерго» (далее – общество) обратилось в арбитражный суд с заявлением к Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 11 по Волгоградской области (далее – налоговый орган) о признании недействительным решения от 25 ноября 2022 г. № 2749 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, которым обществу доначислен налог на имущество организаций за 2021 год в сумме 38 190 726 рублей 96 копеек, начислены пени и применены санкции по пункту 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ).

Решением Арбитражного суда Волгоградской области от 23 октября 2023 г., оставленным без изменения постановлением Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 13 марта 2024 г. и постановлением Арбитражного суда Поволжского округа от 13 июня 2024 г., требования удовлетворены частично, оспариваемое решение налогового органа признано недействительным в части начисления пени в период действия моратория, введенного постановлением Правительства Российской Федерации от 28 марта 2022 г. № 497 «О введении моратория на возбуждение дел о банкротстве по заявлениям, подаваемым кредиторами»; в удовлетворении остальной части заявленных требований отказано.

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

Определением судьи Верховного Суда Российской Федерации от 24 октября 2024 г. кассационная жалоба с делом передана для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации.

Основаниями для отмены или изменения судебных актов в порядке кассационного производства в Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации являются существенные нарушения норм материального права и (или) норм процессуального права, которые повлияли на исход дела и без устранения которых невозможны восстановление и защита нарушенных прав, свобод, законных интересов в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности, а также защита охраняемых законом публичных интересов (часть 1 статьи 291^{11} Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, далее также – АПК РФ).

Изучив материалы дела, проверив в соответствии с положениями статьи 291^{14} АПК РФ законность обжалуемых судебных актов, Судебная коллегия приходит к следующим выводам.

Как следует из судебных актов и материалов дела, налоговым органом проведена камеральная налоговая проверка налоговой декларации общества по налогу на имущество организаций за 2021 год, по результатам которой составлен акт проверки и принято оспариваемое решение от 25 ноября 2022 г. № 2749.

Основанием для доначисления налога (пени, санкций) стал вывод налогового органа о том, что общество неправомерно исключило из расчета налога на имущество организаций элементы объектов: «Солнечная электростанция мощностью 10 МВт» и «Нефтезаводская СЭС 20 МВт» вследствие отнесения их к движимому имуществу. Данное имущество было принято обществом к учету как отдельные инвентарные объекты, им присвоен код Общероссийского классификатора основных фондов (ОКОФ) из раздела «Машины и оборудование», вследствие чего они исключены обществом из расчета налога на имущество организаций за 2021 год.

Данные солнечные электростанции располагаются на территории ООО «ЛУКОЙЛ–Волгограднефтепереработка» (арендодатель земельных участков). Согласно сведениям Росреестра, солнечные электростанции поставлены на кадастровый учет и на них зарегистрированы права собственности в Едином государственном реестре недвижимости как на объекты недвижимого имущества с присвоение кадастровых номеров.

В состав объекта «Солнечная электростанция мощностью 10 МВт» входят сооружения, состоящие из: подстанции 110/10 кВ, кабельных эстакад, кабельных сетей выше 1 кВ, ограждения территории солнечной электростанции. В состав объекта «Нефтезаводская СЭС 20 МВт» входят сооружения, состоящие из: периметрального ограждения, ОРУ подстанции, кабельных эстакад, кабельных сетей свыше 1 кВ.

В состав имущества, исключенного обществом из объектов налогообложения, входит: генератор фотоэлектрический 10 МВт (с опорными конструкциями); автоматизированная информационно–измерительная система коммерческого учета; трансформаторное оборудование (3 комплектных

трансформаторных подстанции КТП П–К/К 40/10/0,4); фотоэлектрические модули на 20 МВт; инвенторное оборудование (5 инверторных станций); коммутационное оборудование (60 шкафов); интегрированная система безопасности; кабельные сети до 1 кВ.; система обмена технологической информацией с автоматизированной системой системного оператора и АСУ; силовой трансформатор ТРИД-25000/110-УХЛ1; опорная конструкция под ФЭМ; система обмена информацией (АСУ ТП, АИИС КУЭ); инвентарные станции БМИУ-6250; инверторные станции БМИУ-3500; коммутационное оборудование (шкафы К1ППТ): кабельные сети до 1 кВ.

Суды, отказывая в удовлетворении требований, учитывали, в том числе, положения статей 130, 134 Гражданского кодекса Российской Федерации (далее – ГК РФ), статей 11, 374, 375, 381 НК РФ, Общероссийского классификатора основных фондов (ОКОФ), и исходили из того, что спорные объекты в силу физических и эксплуатационных свойств являются неотъемлемой технологической частью солнечных электростанций; со ссылкой на заключение эксперта установили, что спорные объекты обладают признаками недвижимой и неделимой вещи, участвующей в обороте как единый недвижимый комплекс, по причине чего признали верными выводы налогового органа о занижении обществом налоговой базы по налогу на имущество организаций за 2021 год.

В кассационной жалобе, поступившей в Верховный Суд Российской Федерации, общество, в частности, отмечает, что, по его мнению, спорные элементы солнечных электростанций по своей конструкции не обладают капитальным характером, представляют собой специализированный комплекс технологического оборудования – движимое имущество, не подлежащее обложению налогом на имущество организаций.

По мнению Судебной коллегии, суды не учли следующее.

Согласно пунктам 1 – 2, пункту 3 статьи 3 НК РФ законодательство о налогах и сборах основывается на признании всеобщности и равенства налогообложения, недопустимости дискриминационного налогообложения.

Налоги должны иметь экономическое основание и не могут быть произвольными. Акты законодательства о налогах и сборах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги, когда и в каком порядке он должен платить (пункт 6 статьи 3 НК РФ).

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

Соблюдение конституционных предписаний относительно формальной определенности и полноты элементов налогового обязательства при формировании структуры налога и учет объективных характеристик экономико-правового содержания налога обеспечивают эффективность налогообложения и реальность его целей и позволяют налогоплательщикам своевременно уплатить налог, а налоговым органам – осуществлять контроль за действиями налогоплательщиков по уплате налоговых сумм в бюджет (Постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 21 декабря 2018 г. № 47-П и от 11 июля 2017 г. № 20-П, Определения от 01 октября 2009 г. № 1269-О-О, от 01 декабря 2009 г. № 1484-О-О и др.).

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

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

объектов основных средств в порядке, установленном для ведения бухгалтерского учета.

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

Из анализа приведенных положений следует, что воля законодателя последовательно направлена на сокращение бремени налогообложения в отношении той части активов налогоплательщиков, которая представлена движимым имуществом и, соответственно, на стимулирование организаций к инвестированию в средства производства, к их модернизации, приобретению новых и развитию существующих средств производства.

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

Обязанность по уплате налога на имущество организаций ограничена законодателем теми объектами, которые являются недвижимостью в силу своих природных свойств – объектами, прочно связанными с землей, перемещение которых без несоразмерного ущерба их назначению невозможно, в том числе зданиями, сооружениями (абзац первый пункта 1 статьи 130

ГК РФ), либо признаются недвижимостью в силу прямого указания закона о том, что соответствующий объект подчинен режиму недвижимых вещей (абзац второй пункта 1 статьи 130 ГК РФ).

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

Распространение правового режима сложной вещи (статья 134 ГК РФ) или единого недвижимого комплекса (статья 131.1 ГК РФ) на всю совокупность вещей, включающих в себя как движимое, так и недвижимое имущество, продиктовано целями гражданского оборота, связанными с обеспечением его стабильности (удобство совершения одной сделки в отношении всей совокупности вещей, поддержание ценности лота при продаже на торгах имущественного комплекса и т.п.), что не тождественно целям налогообложения, состоящим в обеспечении равного и экономически обоснованного налогообложения, соблюдении формальной определенности правил налогообложения.

Требование экономического основания налога (пункт 3 статьи 3 НК РФ) предполагает зависимость расчета налога на имущество организаций от фактических характеристик облагаемого имущества, но не от того, как именно оно зарегистрировано (отдельно, либо в составе единого недвижимого комплекса) в государственных реестрах.

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

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

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

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

В соответствии с ОКОФ оборудование не относится к зданиям и сооружениям, формируя самостоятельную группу основных средств, за исключением прямо предусмотренных в классификаторах случаев, когда отдельные объекты признаются неотъемлемой частью зданий и включаются в их состав (например, коммуникации внутри зданий, необходимые для их эксплуатации; оборудование встроенных котельных установок, водо-, газо- и теплопроводные устройства, а также устройства канализации).

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

вида, хранения продукции, временного пребывания людей, перемещения людей и грузов. Сооружения являются объектами, прочно связанными с землей.

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

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

При этом допускается объединение нескольких объектов основных средств в один инвентарный объект (комплекс конструктивно сочлененных предметов), если каждый входящий в комплекс предмет может выполнять свои функции только в составе комплекса, а не самостоятельно. Однако в случае наличия у одного объекта нескольких частей, каждая такая часть учитывается как самостоятельный инвентарный объект, если сроки полезного использования частей существенно отличаются (пункт 6 ПБУ 6/01), а также при существенном отличии стоимости и сроков полезного использования частей от стоимости и срока полезного использования объекта в целом (пункт 10 ФСБУ 6/2020).

Сходным образом, в пунктах 6, 23, 24 части 2 статьи 2 Федерального закона от 30 декабря 2009 г. № 384-ФЗ «Технический регламент о безопасности зданий и сооружений» определено, что здание – результат строительства, представляющий собой объемную строительную систему, имеющую

надземную и (или) подземную части, включающую в себя помещения, сети инженерно–технического обеспечения и системы инженерно–технического обеспечения и предназначенную для проживания и (или) деятельности людей, размещения производства, хранения продукции или содержания животных; сооружение – результат строительства, представляющий собой объемную, плоскостную или линейную строительную систему, имеющую наземную, надземную и (или) подземную части, состоящую из несущих, а в отдельных случаях и ограждающих строительных конструкций и предназначенную для выполнения производственных процессов различного вида, хранения продукции, временного пребывания людей, перемещения людей и грузов; строительная конструкция – часть здания или сооружения, выполняющая определенные несущие, ограждающие и (или) эстетические функции.

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

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

Изложенное согласуется с правовыми позициями, ранее высказанными Судебной коллегией по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации в определениях от 12 июля 2019 г. № 307-ЭС19-5241, от 17 мая 2021 г. № 308-ЭС20-23222, от 28 сентября 2021 г. № 308-ЭС21-6663, от 10 октября 2024 г. № 303-ЭС24-8693, от 13 ноября 2024 г. № 306-ЭС24-7822 и включенными в Обзоры судебной практики Верховного Суда Российской Федерации от 25 декабря 2019 г. № 4 (2019), от 10 ноября 2021 г. № 3 (2021), от 16 февраля 2022 г. № 4 (2021).

Спорные элементы объектов: «Солнечная электростанция мощностью 10 МВт» и «Нефтезаводская СЭС 20 МВт» по своей сути не являются частями зданий (сооружений).

Налоговый орган, сделав вывод о то, что спорные объекты подлежат обложению налогом на имущество организаций, фактически обосновал это тем, что они в силу физических и эксплуатационных свойств являются неотъемлемой технологической частью солнечных электростанций, обладают признаками недвижимой и неделимой вещи, участвующей в обороте как единый недвижимый комплекс. Однако данные обстоятельства в силу изложенных выше положений пункта 1 статьи 374 НК РФ, пунктов 5 и 6 ПБУ 6/01 не могут являться основанием для вывода о квалификации спорного имущества как подлежащего налогообложению.

Соответственно, оснований для взимания налога на имущество со стоимости спорных элементов объектов: «Солнечная электростанция мощностью 10 МВт» и «Нефтезаводская СЭС 20 МВт» не имелось.

При этом, налоговый орган отмечает, что с 01 января 2025 г. вступит в силу пункт 21.2 статьи 381 НК РФ (введен Федеральным законом от 29 октября 2024 г. № 362-ФЗ), в силу которого освобождаются от налогообложения организации, основным видом деятельности которых является производство электроэнергии, получаемой из возобновляемых источников энергии, – в отношении имущества, входящего в состав солнечных электростанций. По мнению налогового органа, это свидетельствует о том, что

в настоящее время законодатель рассматривает имущество, входящее в состав солнечных электростанций, как объект налогообложения налогом на имущество организаций.

Судебная коллегия с таким подходом согласиться не может, поскольку, как это следует из вышеизложенного, данная новая налоговая льгота будет распространяться только на то недвижимое имущество, которое являлось объектом налогообложения до 01 января 2025 г.

В связи с тем, что судами допущены существенные нарушения норм материального права, которые повлияли на исход дела и без устранения которых невозможны восстановление и защита нарушенных прав и законных интересов, обжалуемые судебные акты подлежат изменению согласно части 1 статьи 291^{14} АПК РФ с полным удовлетворением заявленных требований.

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 Волгоградской области от 23 октября 2023 г. по делу № А12-9734/2023, постановление Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 13 марта 2024 г. и постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 13 июня 2024 г. по тому же делу изменить.

Признать недействительным решение Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 11 по Волгоградской области от 25 ноября 2022 г. № 2749 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Председательствующий судья Д.В. Тютин

Судья Т.В. Завьялова

Судья А.Г. Першутов