



ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

№ 306-ЭС22-28213

О П Р Е Д Е Л Е Н И Е

г. Москва

23 мая 2023 г.

Дело № А12-27717/2021

Резолютивная часть определения объявлена 17.05.2023

Полный текст определения изготовлен 23.05.2023

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

председательствующего судьи Завьяловой Т.В.,

судей Антоновой М.К., Тютин Д.В.

рассмотрела в открытом судебном заседании дело по кассационной жалобе общества с ограниченной ответственностью «ЕвроХим-ВолгаКалий» на решение Арбитражного суда Волгоградской области от 22.03.2022 по делу № А12-2771/2021, постановление Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 16.06.2022 и постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 13.10.2022 по тому же делу

по заявлению общества с ограниченной ответственностью «ЕвроХим-ВолгаКалий» о признании недействительными решений Межрайонной

инспекции Федеральной налоговой службы № 8 по Волгоградской области от 19.03.2021 № 267 и № 268 об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

В заседании приняли участие представители:

от общества с ограниченной ответственностью «ЕвроХим-ВолгаКалий» – Бурмистров А.В., Ермолаев А.И., Митенко Д.А., Плотникова О.В., Сорокин А.А., Степанов А.В., Шаронин В.Ю.;

от Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 11 по Волгоградской области – Датаева К.Р., Денисаев М.А., Завгороднева Ю.В., Шагинян Н.А.

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

установила:

общество с ограниченной ответственностью «ЕвроХим-ВолгаКалий» (далее – общество, заявитель, налогоплательщик) обратилось в Арбитражный суд Волгоградской области с заявлением о признании недействительными решений Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 8 по Волгоградской области (далее – Межрайонная ИФНС России № 8 по Волгоградской области, инспекция, налоговый орган) от 19.03.2021 № 267 и № 268 об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Решением Арбитражного суда Волгоградской области от 22.03.2022, оставленным без изменения постановлением Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 16.06.2022, в удовлетворении заявленных требований отказано.

Арбитражный суд Поволжского округа постановлением от 13.10.2022 оставил состоявшиеся по делу судебные акты без изменения.

В кассационной жалобе, поданной в Верховный Суд Российской Федерации, общество, ссылаясь на существенные нарушения судами норм материального права, просит отменить принятые по делу судебные акты и направить дело на новое рассмотрение в суд первой инстанции.

Определением судьи Верховного Суда Российской Федерации Завьяловой Т.В. от 04.03.2023 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 инспекция просит оставить обжалуемые судебные акты без изменения.

До начала рассмотрения дела налоговым органом было заявлено ходатайство о замене стороны (ответчика) – Межрайонной ИФНС России № 8 по Волгоградской области на Межрайонную ИФНС России № 11 по Волгоградской области в связи с произведенной реорганизацией инспекции путем присоединения на основании приказа Управления Федеральной налоговой службы по Волгоградской области от 03.06.2022 № 076.

Представители общества не возражали против удовлетворения ходатайства и замене стороны по спору.

Изучив представленные налоговым органом доказательства и руководствуясь статьей 48 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Судебная коллегия полагает возможным произвести процессуальную замену ответчика по делу на Межрайонную ИФНС России № 11 по Волгоградской области.

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 следующему.

Как установлено судами и подтверждается материалами дела, общество осуществляет реализацию инвестиционного проекта по возведению «Горно-обогатительного комбината по добыче и обогащению калийных солей»

мощностью 2,3 млн. тонн в год 95-процентного КСЛ Гремячинского месторождения Котельниковского района Волгоградской области», предусматривающего организацию добычи, переработки и производства калийных удобрений, а также для проектирования и строительства объектов коммунального, социально-культурного назначения и объектов транспортной инфраструктуры.

В рамках реализации инвестиционного проекта налогоплательщиком созданы инфраструктурные объекты (жилые объекты, объекты бытового обслуживания, сети газо-тепло-электроснабжения, гостиница). В частности, на балансе общества числятся объекты основных средств: здания общежитий, жилые дома и коттеджи, здание бани с прачечной в помещении бытового обслуживания с буфетом, сети газо-, тепло- и электроснабжения, здание гостиницы с пристроенным спортивным залом, резервуары, сети канализационные наружные, наружное освещение, временные дороги, терминалы, табло, предметы мебели и т.д.

Обществом были представлены уточненные налоговые декларации по налогу на прибыль организаций за 12 месяцев 2017 года и 12 месяцев 2018 года, в которых на основании статьи 275¹ Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Налоговый кодекс) отражен убыток текущего налогового (отчетного) периода по объектам обслуживающих производств и хозяйств (далее – ОПХ), включая объекты жилищно-коммунальной и социально-культурной сферы.

Указанный убыток сложился в связи с учетом расходов по амортизации объектов ОПХ: здания гостиницы с пристроенным спортивным залом мкр. «Восточный»; здания столовой на 300 посадочных мест; здания бани с прачечной; помещений для проживания.

По результатам камеральных налоговых проверок представленных обществом уточненных налоговых деклараций налоговым органом вынесены решения от 19.03.2021 № 267 и № 268, согласно которым налогоплательщику отказано в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения и за налоговые периоды 2017-2018 гг. доначислен налог

на прибыль организаций в размере 6 535 166 рублей и 6 587 551 рублей соответственно.

Доначисление налога связано с выводом инспекции о неправомерном завышении налогоплательщиком расходов, связанных с производством и (или) реализацией, в результате необоснованного включения в их состав убытка текущего налогового (отчетного) периода по объектам ОПХ, включая объекты жилищно-коммунальной сферы.

Налоговый орган при вынесении оспариваемых решений исходил из того, что по всем вышеуказанным объектам обслуживающих производств у общества при наличии расходов (сумм начисленной амортизации) в проверяемых периодах отсутствовали доходы от осуществления деятельности, связанной с использованием названных объектов; при проведении проверки не была представлена информация о расходах на обслуживание аналогичных объектов, осуществляемое специализированными организациями, для которых эта деятельность является основной, тем самым не соблюдены условия, предусмотренные статьей 275¹ Налогового кодекса.

Управление Федеральной налоговой службы по Волгоградской области (далее – управление) решениями от 07.06.2021 № 439 и № 440 апелляционные жалобы налогоплательщика на решения от 19.03.2021 № 267 и № 268 оставило без удовлетворения.

Несогласие с принятыми Инспекцией ФНС России № 8 по Волгоградской области решениями послужило основанием для обращения общества в арбитражный суд с настоящими требованиями.

Отказывая в удовлетворении заявления, суды трех инстанций согласились с выводом налогового органа о несоблюдении обществом условий, предусмотренных статьей 275¹ Налогового кодекса и позволяющих учесть полученный убыток при осуществлении деятельности, связанной с использованием объектов обслуживающих производств.

Так, суды установили, что гостиница, столовая, баня с прачечной были сданы обществом в аренду, деятельность по самостоятельному предоставлению

услуг проживания и обслуживания в гостинице, по оказанию услуг общественного питания и банно-прачечных услуг налогоплательщик не осуществлял, доходы в виде платы за такие услуги не получал, соответственно, не понес расходы на содержание объектов обслуживающих производств (кроме начисленной амортизации).

При этом отчеты о сравнительном анализе (сопоставлении) стоимости товаров, работ, услуг в разрезе сопоставления цены за аренду, услуг по преysкурантам цен, представленные налогоплательщиком в соответствии с требованиями статьи 275¹ Налогового кодекса, не были приняты инспекциями и судами, поскольку указанный расчет касался использования объектов иным юридическим лицом - арендатором

Между тем судами при рассмотрении дела не учтено следующее.

Согласно статье 247 Налогового кодекса объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций признается прибыль, полученная налогоплательщиком, под которой для российских организаций признаются полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов.

Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных статьей 265 Налогового кодекса, убытки), осуществленные (понесенные) налогоплательщиком.

В соответствии с пунктом 13 статьи 270 Налогового кодекса при определении налоговой базы не учитываются расходы в виде сумм убытков по объектам обслуживающих производств и хозяйств, включая объекты жилищно-коммунальной и социально-культурной сферы в части, превышающей предельный размер, определяемый в соответствии со статьей 275¹ Кодекса.

К обслуживающим производствам и хозяйствам согласно статье 275¹ Налогового кодекса относятся подсобное хозяйство, объекты жилищно-коммунального хозяйства, социально-культурной сферы, учебно-курсовые комбинаты и иные аналогичные хозяйства, производства и службы, осуществляющие реализацию товаров, работ, услуг как своим работникам, так и сторонним лицам.

В свою очередь к объектам жилищно-коммунального хозяйства относятся жилой фонд, гостиницы (за исключением туристических), дома и общежития для приезжих, объекты внешнего благоустройства, искусственные сооружения, бассейны, сооружения и оборудование пляжей, а также объекты газо-, тепло и электроснабжения населения, участки, цехи, базы, мастерские, гаражи, специальные машины и механизмы, складские помещения, предназначенные для технического обслуживания и ремонта объектов жилищно-коммунального хозяйства социально-культурной сферы, физкультуры и спорта.

В том случае, когда деятельность налогоплательщика квалифицируется как осуществляемая через объекты обслуживающих производств и хозяйств, и финансовый результат этой деятельности является отрицательным (расходы превысили доходы или доходы отсутствуют), в силу статьи 275¹ Налогового кодекса полученный убыток может быть признан для целей налогообложения при соблюдении ряда условий, связанных с обеспечением соответствия стоимости реализуемых через данные объекты товаров (работ, услуг) и понесенных на содержание таких объектов затрат обычному уровню, характерному для специализированных организаций, для которых эта деятельность, осуществляемая в сопоставимых условиях, является основной.

Таким образом, в статье 275¹ Налогового кодекса установлена совокупность условий, при выполнении которых отрицательный финансовый результат деятельности, осуществляемой через объекты обслуживающих производств и хозяйств, может быть учтен для целей налогообложения несмотря на то, что понесенные на содержание этих объектов расходы, как правило, не отвечают в полной мере критериям экономической оправданности.

При этом основополагающим критерием для отнесения деятельности налогоплательщика к деятельности, осуществляемой через объекты обслуживающих производств и хозяйств, является направленность понесенных в рамках этой деятельности затрат на удовлетворение социальных, бытовых и

культурных нужд граждан (работников и жителей соответствующих населенных пунктов) за счет выделенного налогоплательщиком финансирования.

Цель установления особого правового регулирования при учете убытков от деятельности таких объектов состоит в том, чтобы сохранить возможность учета расходов на их содержание для налогоплательщиков, проявляющих социальную ответственность (сохраняющих и финансирующих содержание принадлежащих им объектов социального значения) и, таким образом, в определенной мере принимающих на себя обязанность по обеспечению жизнедеятельности граждан, проживающих в населенных пунктах по месту расположения предприятия.

Исходя из такого назначения статьи 275¹ Налогового кодекса, положения данной нормы не могут распространяться на подразделения, функционирующие в целях удовлетворения потребностей самого налогоплательщика как хозяйствующего субъекта - для обеспечения производственного процесса, а также для извлечения прибыли при ведении им предпринимательской деятельности, в частности при сдаче рассматриваемого имущества в аренду.

В этом случае финансовый результат определяется в общеустановленном порядке в соответствии с положениями главы 25 Налогового кодекса, безотносительно статуса объектов и отнесения их к объектам ОПХ на основании статьи 275¹ Кодекса.

Изложенное согласуется с правовой позицией Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации, ранее высказанной в определении от 31.05.2019 № 301-ЭС19-756.

Как следует из материалов дела и установлено судами, налогоплательщик отразил в регистрах налогового учета за 2017 и 2018 годы выручку от сдачи недвижимого имущества (гостиницы, столовой, бани с прачечной) в аренду в сумме 29 171 994,68 рублей и 24 788 143,76 рублей соответственно. Таким образом, вывод налогового органа об отсутствии у общества доходов от осуществления деятельности, связанной с использованием названных объектов, опровергается материалами дела.

Признав доходы от аренды в целях налогообложения прибыли в общеустановленном порядке, общество исходило из наличия у него права уменьшить полученные доходы на сумму амортизации сданных в аренду объектов недвижимого имущества.

Возможность учета подобных расходов предусматривают положения статей 253, 265 Налогового кодекса при условии соответствия их критериям, установленным статьей 252 Кодекса.

Основанием для отказа налоговым органом и судами в признании расходов в виде сумм начисленной амортизации послужило непредставление налогоплательщиком информации о расходах на обслуживание аналогичных объектов, что в рассматриваемом случае и не требовалось для обоснования правомерности учета сумм начисленной амортизации в составе расходов.

Иных оснований для непризнания в качестве экономически оправданных расходов сумм начисленной амортизации решение налогового органа и оспариваемые судебные акты не содержат, расчет амортизации инспекцией опровергнут не был.

Оспаривая вывод налогового органа об отсутствии правовых оснований для учета в составе расходов сумм начисленной амортизации по объектам, представляющим собой жилые помещения (квартиры, коттеджи, общежития), общество исходило из того, что рассматриваемые объекты жилого фонда предоставлялись сотрудникам организации без взимания платы за проживание на основании заключенных трудовых договоров, а также работникам подрядных организаций, осуществляющих строительство на принадлежащих обществу объектах по договорам подряда, с компенсацией коммунальных расходов на содержание жилья. Это обстоятельство, по мнению налогоплательщика, свидетельствует о производственной направленности деятельности организации в целях создания нормальных условий труда для работников и способствует реализации инвестиционного проекта по строительству комбината.

Однако суды трех инстанций не дали надлежащей правовой оценки указанным доводам общества, согласившись с позицией налогового органа

о том, что налогоплательщик был не вправе учесть в составе расходов при налогообложении прибыли суммы начисленной амортизации в отношении объектов, по определению отнесенных статьей 275¹ Налогового кодекса к объектам ОПХ.

С таким подходом судов Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации согласиться не может, поскольку он основан на неправильном толковании статьи 275¹ Налогового кодекса, не учитывающем взаимосвязь положений данной нормы с положениями статей 250, 252, 253, 265 Налогового кодекса и приводит к тому, что налогоплательщик не вправе учесть для целей налогообложения экономически обоснованные расходы, понесенные в рамках осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

При этом ошибочное отражение спорных сумм расходов в разделе декларации по налогу на прибыль организаций, относящемся к определению налоговой базы по объектам ОПХ, само по себе не могло служить основанием для налогового органа полностью исключить возможность учета указанных расходов при налогообложении прибыли, поскольку представленные налогоплательщиком пояснения и документы в соответствии с пунктом 4 статьи 101 Налогового кодекса позволяют прийти к выводу о правильной квалификации расходов и определить величину налоговой обязанности.

Принимая во внимание изложенное, Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации считает, что оспариваемые судебные акты арбитражных судов первой, апелляционной и кассационной инстанций подлежат отмене на основании части 1 статьи 291¹¹ Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, как принятые при неверном применении норм права, а дело - подлежит направлению на новое рассмотрение в суд первой инстанции.

При новом рассмотрении дела судам следует учесть позицию, изложенную в определении Судебной коллегии Верховного Суда Российской Федерации, дать оценку доводам налогоплательщика об экономической оправданности произведенных им расходов, 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 Волгоградской области от 22.03.2022 по делу № А12-2771/2021, постановление Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 16.06.2022 и постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 13.10.2022 по тому же делу отменить.

Дело направить на новое рассмотрение в Арбитражный суд Волгоградской области.

Председательствующий

Т.В. Завьялова

Судьи

М.К. Антонова

Д.В. Тютин