



ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

№ 301-ЭС19-756

О П Р Е Д Е Л Е Н И Е

г. Москва

31.05.2019

Дело № А11-6890/2017

Резолютивная часть определения объявлена 29.05.2019
Полный текст определения изготовлен 31.05.2019

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

председательствующего Завьяловой Т.В.,
судей Антоновой М.К., Тютин Д.В.

рассмотрела в открытом судебном заседании дело по кассационной жалобе акционерного общества «Муромский завод радиоизмерительных приборов» на решение Арбитражного суда Владимирской области от 30.03.2018 по делу № А11-6890/2017, постановление Первого арбитражного апелляционного суда от 10.07.2018 и постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 02.11.2018 по тому же делу

по заявлению акционерного общества «Муромский завод радиоизмерительных приборов» о признании недействительными решения

Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Владимирской области от 24.03.2017 № 7 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения в редакции решения Управления Федеральной налоговой службы по Владимирской области от 09.06.2017 № 13-15-01/6772@.

В заседании приняли участие представители:

от акционерного общества «Муромский завод радиоизмерительных приборов» – Веретило А.А., Овсянникова Е.Л.;

от Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Владимирской области – Сахаров К.В., Талыбов И.Р. .

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:

Межрайонной инспекцией Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Владимирской области (в настоящее время – Межрайонная инспекция Федеральной налоговой службы № 13 по Владимирской области, далее – инспекция, налоговый орган) проведена выездная налоговая проверка акционерного общества «Муромский завод радиоизмерительных приборов» (далее – общество, налогоплательщик) по вопросам правильности исчисления и своевременности уплаты (удержания, перечисления) налога на прибыль организаций, налога на добавленную стоимость, налога на имущество организаций, транспортного налога, земельного налога, водного налога за период с 01.01.2012 по 31.12.2014, налога на доходы физических лиц за период с 01.03.2013 по 30.11.2015.

По результатам проверки налоговым органом составлен акт от 23.11.2016 №10 и вынесено решение от 24.03.2017 №7 «О привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения», согласно которому обществу доначислена недоимка по налогу на прибыль организаций в размере 4 358 594 рублей и пени в сумме 520 721 рублей, а также штраф за неуплату налога, предусмотренный пунктом 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Налоговый кодекс), в размере 337 732 рублей.

Управление Федеральной налоговой службы по Владимирской области решением от 09.06.2017 № 13-15-01/6772@ оставило без удовлетворения апелляционную жалобу общества на решение инспекции от 24.03.2017 №7.

Не согласившись с результатами налоговой проверки в части доначисления налога на прибыль организаций за 2012-2014 годы в размере 4 119 016 рублей и соответствующих сумм пени и штрафа, общество обратилось в Арбитражный суд Владимирской области с заявлением, в котором просило признать решение инспекции от 24.03.2017 №7 недействительным в указанной части.

Решением Арбитражного суда Владимирской области от 30.03.2018, оставленным без изменения постановлением Первого арбитражного апелляционного суда от 10.07.2018, в удовлетворении заявленных требований отказано.

Арбитражный суд Волго-Вятского округа постановлением от 02.11.2018 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 в части отказа в удовлетворении заявленных требований по эпизоду доначисления налога на прибыль организаций, соответствующих сумм пени и штрафа в связи с отказом в принятии расходов, связанных с использованием объектов обслуживающих производств и хозяйств.

Определением судьи Верховного Суда Российской Федерации Завьяловой Т.В. от 04.03.2019 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 инспекция 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, основным видом деятельности общества является производство радиолокационной, радионавигационной аппаратуры и радиоаппаратуры дистанционного управления, дополнительным – производство пара и горячей воды (тепловой энергии) котельными.

На балансе налогоплательщика находится паросиловой цех № 617, являющийся самостоятельным структурным подразделением общества и осуществляющий обеспечение других цехов и подразделений завода горячим и холодным водоснабжением, паром по заявкам и по потребностям, в зимнее время поддержание в бытовых и производственных помещениях цехов и отделов климатических условий, достаточных для нормальной производительности завода. В проверяемом периоде часть выработанных цехом тепловой энергии и горячей воды налогоплательщик также реализовывал сторонним лицам на основании заключенных договоров.

Затраты на выработку тепла на основании подпункта 5 пункта 1 статьи 254 Налогового кодекса обществом отнесены к материальным расходам и учтены в составе косвенных расходов.

В ходе проверки инспекция посчитала, что паросиловой цех № 617 относится к объектам обслуживающих производств, в связи с чем налоговая база по налогу на прибыль организаций по деятельности общества, связанной с

использованием цеха для реализации тепловой энергии третьим лицам, подлежит определению с учетом положений статьи 275.1 Налогового кодекса.

Установив в ходе проверки, что расходы заявителя на содержание данного цеха выше обычных расходов на обслуживание аналогичных объектов организаций, для которых деятельность по производству тепловой энергии является основной, и налогоплательщиком не представлены документы, подтверждающие соблюдение им условий, установленных статьей 275.1 Налогового кодекса, налоговый орган по результатам проверки пришел к выводу о неправомерном отнесении к расходам, уменьшающим налогооблагаемую базу по налогу на прибыль, убытка, полученного от деятельности цеха № 617, в части операций по реализации тепловой энергии сторонним организациям. При этом расходы, понесенные при выработке энергии для собственных нужд общества, признаны налоговым органом обоснованными в целях исчисления налога на прибыль.

Позиция налогового органа поддержана судами трех инстанций.

Между тем судами не учтено следующее.

Статьей 275.1 Налогового кодекса установлены специальные правила определения налоговой базы по налогу на прибыль организаций при ведении налогоплательщиком деятельности через подразделения, представляющие собой обслуживающие производства и хозяйства.

К обслуживающим производствам и хозяйствам согласно данной норме 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 275.1 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 275.1 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.

В соответствии с регулированием, действовавшим до вступления в действие с 01.01.2002 главы 25 Налогового кодекса, при исчислении налога на прибыль по общему правилу не допускалось включение в себестоимость продукции (работ, услуг) затрат на выполнение работ по содержанию культурно - бытовых и других объектов, находящихся на балансе предприятий, но в порядке применения налоговой льготы разрешалось уменьшать облагаемую прибыль на суммы затрат предприятий (в соответствии с утвержденными местными органами государственной власти нормативами) на содержание находящихся на балансе этих предприятий объектов и учреждений здравоохранения, народного образования, культуры и спорта, детских дошкольных учреждений, детских лагерей отдыха, домов престарелых и

инвалидов, жилищного фонда (пункт 4 Положения о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли, утвержденного постановлением Правительства Российской Федерации от 05.08.1992 № 552, и подпункт «б» пункта 1 статьи 6 Закона Российской Федерации от 27.12.1991 № 2116-1 «О налоге на прибыль предприятий и организаций»).

Следовательно, 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 на эти цели финансирования.

Соответственно, положения статьи 275.1 Налогового кодекса не могут распространяться на подразделения, функционирующие в целях удовлетворения потребностей самого налогоплательщика как хозяйствующего субъекта – для обеспечения производственного процесса, в том числе для исполнения возложенных на налогоплательщика обязанностей при ведении им предпринимательской деятельности.

В ходе рассмотрения материалов налоговой проверки, а также в ходе судебного разбирательства общество последовательно указывало, что паросиловой цех № 617 относится к вспомогательному производству, основная задача которого – обеспечение тепловой энергией основного производства, а не удовлетворение жилищных или социально-культурных нужд работников общества и населения, и не обслуживание иных личных потребностей граждан.

Как отмечало общество, реализация части тепловой энергии, произведенной паросиловым цехом, третьим лицам по присоединенной сети

занимает незначительные объемы (не более 12 процентов), носит для него обязательный в силу закона характер и производится по тарифам, установленным в рамках государственного регулирования в соответствии с Федеральным законом от 27.07.2010 № 190 «О теплоснабжении», не покрывающим в полном объеме затраты на содержание цеха.

Суды не дали оценки данным доводам общества, ограничившись констатацией того, что объекты теплоснабжения упомянуты в статье 275.1 Налогового кодекса в качестве объектов обслуживающих производств и хозяйств и конечными потребителями части реализованной обществом тепловой энергии оказываются физические лица – жители домов.

Однако такой подход основан на толковании данной нормы без учета взаимосвязи с положениями пункта 1 статьи 252 Налогового кодекса, и приводит к тому, что налогоплательщик не вправе учесть для целей налогообложения экономически обоснованные расходы, понесенные в рамках деятельности, направленной на получение дохода, только по той причине, что его предпринимательская деятельность осуществляется с использованием объектов теплоснабжения, имеющих присоединенные сети.

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 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 изложенное, дать оценку доводам налогоплательщика об экономической оправданности спорных затрат на содержание паросилового цеха и выработку тепловой энергии, 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 Владимирской области от 30.03.2018 по делу № А11-6890/2017, постановление Первого арбитражного апелляционного суда от 10.07.2018 и постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 02.11.2018 по тому же делу в части отказа в удовлетворении требований общества по эпизоду начисления налога на прибыль организаций, соответствующих сумм пени и штрафа в связи с неправомерным учетом убытка, полученного от деятельности объектов обслуживающих производств и хозяйств, отменить.

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

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

Председательствующий

Т.В. Завьялова

Судьи

М.К. Антонова

Д.В. Тютин