



**АРБИТРАЖНЫЙ СУД  
ВОЛГО-ВЯТСКОГО ОКРУГА**  
Кремль, корпус 4, Нижний Новгород, 603082  
<http://fasvvo.arbitr.ru/> E-mail: [info@fasvvo.arbitr.ru](mailto:info@fasvvo.arbitr.ru)

---

**ПОСТАНОВЛЕНИЕ  
арбитражного суда кассационной инстанции**

Нижний Новгород

Дело № А29-10922/2019

11 мая 2021 года

(дата изготовления постановления в полном объеме).

Резолютивная часть постановления объявлена 26.04.2021.

Арбитражный суд Волго-Вятского округа в составе:  
председательствующего Бердникова О.Е.,  
судей Новикова Ю.В., Шутиковой Т.В.,

при участии представителей

от общества с ограниченной ответственностью «ПечораЭнергоРесурс»:

Купрюшина Г.А. (доверенность от 02.04.2021),

от Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 3 по Республике Коми:

Опариной Т.Н. (доверенность от 12.03.2021),

Хомченко С.Т. (доверенность от 25.12.2020),

рассмотрел в судебном заседании кассационную жалобу  
общества с ограниченной ответственностью «ПечораЭнергоРесурс»

на решение Арбитражного суда Республики Коми от 02.12.2019 и  
на постановление Второго арбитражного апелляционного суда от 29.12.2020  
по делу № А29-10922/2019,

по заявлению общества с ограниченной ответственностью «ПечораЭнергоРесурс»  
(ИНН: 1115005208, ОГРН: 1071108003141)

о признании частично недействительным решения

Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 3 по Республике Коми

и у с т а н о в и л :

общество с ограниченной ответственностью «ПечораЭнергоРесурс» (далее – ООО «ПЭР», Общество, налогоплательщик) обратилось в Арбитражный суд Республики Коми с заявлением, уточненным в порядке статьи 49 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, о признании недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 3 по Республике Коми (далее – Инспекция, налоговый орган) от 23.01.2019 № 15-08/6 в части доначисления налога на имущество организаций в

размере: 4 016 023 рублей 01 копейки в отношении объекта «Цех по производству топливных гранул», соответствующих сумм пени и штрафа; 2 853 872 рублей 28 копеек в отношении объекта «Цех по производству эфирных масел», соответствующих сумм пени и штрафа; 2 691 270 рублей 50 копеек в отношении объекта «Периодические сушильные камеры» соответствующих сумм пени и штрафа; 612 553 рублей 55 копеек в отношении объекта «Насосная станция пожарного водопровода», соответствующих сумм пени и штрафа; 1 916 095 рублей 20 копеек в отношении объекта «Тепловые сети», соответствующих сумм пени и штрафа; 224 375 рублей 11 копеек в отношении объекта «Водозаборная скважина», соответствующих сумм пени и штрафа; 21 413 рублей 45 копеек в отношении объекта «Операторская расходного склада дизтоплива», соответствующих сумм пени и штрафа; 3 951 982 рублей 92 копеек вследствие занижения первоначальной стоимости имущества в результате невключения в стоимость объектов капитального строительства (котельной, гаража с АБК, операторской участка загрузки круглого леса, операторской биржи сырья, цеха лесопиления, участка сортировки доски, сушильного тоннеля и цеха по производству мебельного щита) процентов по займам; уменьшения заявленных убытков по налогу на прибыль организаций на сумму 10 953 411 рублей, связанных с отнесением к косвенным расходам услуг по доставке лесоматериалов.

Арбитражный суд Республики Коми решением от 02.12.2019 отказал в удовлетворении заявленного требования.

Постановлением Второго арбитражного апелляционного суда от 29.12.2020 решение суда оставлено без изменения.

Общество не согласилось с принятыми судебными актами и обратилось в Арбитражный суд Волго-Вятского округа с кассационной жалобой.

Заявитель жалобы считает, что спорные объекты Общества в проверяемый период не подлежали включению в состав основных средств, так как требовали доведения до состояния готовности и возможности эксплуатации и были отнесены к основным средствам только после осуществления необходимых работ и формирования в установленном порядке первоначальной стоимости. По мнению ООО «ПЭР», суды не исследовали, что у Общества отсутствовала обязанность включать в первоначальную стоимость основных средств суммы процентов по займам, полученных от Westberg United Limited, так как данные проценты были прощены ООО «ПЭР» и не указывались для целей налогообложения. Ссылаясь на пункт 1 статьи 318 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ), Общество полагает, что суды неправильно применили подпункт 6 пункта 1 статьи 254 НК РФ, в силу которого затраты по перевозке готовой продукции с верхнего склада на нижний склад, как не имеющие непосредственного отношения к производству, Общество правомерно учитывало в качестве косвенных расходов.

Подробно доводы ООО «ПЭР» изложены в кассационной жалобе и поддержаны его представителем в судебном заседании.

Инспекция в отзыве на кассационную жалобу и ее представители в судебном заседании отклонили доводы жалобы.

Законность решения Арбитражного суда Республики Коми и постановления Второго арбитражного апелляционного суда проверена Арбитражным судом Волго-Вятского округа в порядке, установленном в статьях 274, 284 и 286 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации.

Суды установили, что в отношении ООО «ПЭР» Инспекция провела выездную проверку по вопросам соблюдения налогового законодательства за период с 01.01.2014 по 31.12.2016, по налогу на доходы физических лиц за период с 30.06.2014 по 31.12.2016.

В ходе проверки налоговый орган пришел к выводам о неправомерном занижении налогооблагаемой базы по налогу на имущество организаций и уменьшении заявленных убытков по налогу на прибыль организаций.

По результатам проверки Инспекция составила акт от 27.11.2018 № 15-08/6 и приняла решение от 23.01.2019 № 15-08/6 о привлечении ООО «ПЭР» к ответственности, предусмотренной пунктом 1 статьи 122, пунктом 2 статьи 120, статьей 123, пунктом 1 статьи 126, статьей 226 НК РФ в виде штрафа в общей сумме 645 136 рублей. Указанным решением налогоплательщику предложено уплатить штраф, доначисленный налог на добавленную стоимость в размере 53 288 рублей, налог на имущество организаций в размере 17 173 558 рублей, транспортный налог в размере 22 428 рублей и налог на доходы физических лиц в размере 101 638 рублей, а также 6 133 319 рублей 17 копеек пеней.

Тем же решением Обществу предложено уменьшить неправомерно заявленный в 2014, 2015 годах убыток по налогу на прибыль на сумму 25 141 864 рубля, увеличить исчисленный налогоплательщиком убыток по налогу на прибыль за 2016 год на сумму 7 781 761 рубль, удержать доначисленную сумму налога на доходы физических лиц (недобор) в размере 358 639 рублей непосредственно из доходов Агеева С.А. при очередной выплате дохода в денежной форме и перечислить в бюджет отдельным платежным поручением, информацию представить в Инспекцию.

Управление Федеральной налоговой службы по Республике Коми решением от 29.04.2019 № 70-А решение Инспекции от 23.01.2019 № 15-08/6 оставило без изменения.

Общество частично не согласилось с решением налогового органа и обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании его недействительным

Руководствуясь статьями 318, 319, 254, 252 НК РФ, Федеральным законом № 402-ФЗ от 06.12.2011 «О бухгалтерском учете», Положением по бухгалтерскому учету «Учет расходов по займам и кредитам» (ПБУ 15/2008), утвержденным Приказом Минфина России от 06.10.2008 № 107н, Положением по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 (ПБУ 6/01), утвержденным Приказом Минфина России от 30.03.2001 № 26н, Методическими рекомендациями по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденными Приказом Минфина Российской Федерации от 13.10.2003 № 91н, Арбитражный суд Республики Коми пришел к выводу об отсутствии оснований для удовлетворения заявленных Обществом требований.

Второй арбитражный апелляционный суд согласился с выводами суда первой инстанции и оставил его решение без изменения.

Рассмотрев кассационную жалобу, Арбитражный суд Волго-Вятского округа не нашел правовых оснований для ее удовлетворения.

В соответствии со статьей 373 НК РФ плательщиками налога на имущество признаются организации, имеющие имущество, признаваемое объектом налогообложения в соответствии со статьей 374 Кодекса.

Согласно пункту 1 статьи 374 НК РФ объектами налогообложения для российских организаций признается движимое и недвижимое имущество (в том числе имущество, переданное во временное владение, в пользование, распоряжение, доверительное управление, внесенное в совместную деятельность или полученное по концессионному соглашению), учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств в порядке, установленном для ведения бухгалтерского учета, если иное не предусмотрено статьями 378, 378.1 и 378.2 Кодекса.

Порядок учета на балансе организаций (за исключением кредитных и бюджетных) объектов основных средств регулируется Приказами Минфина России «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению» от 31.10.2000 № 94н, «Об утверждении Положения по

бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01» от 30.03.2001 № 26н (далее – ПБУ 6/01) и «Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств» от 13.10.2003 № 91н (далее – Методические указания).

Названными нормативными актами определено, что для учета движимого и недвижимого имущества, учитываемого на балансе в качестве объектов основных средств, предназначен счет 01 «Основные средства».

В силу пункта 4 ПБУ 6/01 для целей настоящего Положения при принятии к бухгалтерскому учету активов в качестве основных средств необходимо одновременное выполнение следующих условий: объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование; объект предназначен для использования в течение длительного времени, т.е. срока продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев; организация не предполагает последующую перепродажу данного объекта; объект способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

В соответствии с пунктом 2 статьи 252 НК РФ расходы в зависимости от их характера, а также условий осуществления и направлений деятельности налогоплательщика подразделяются на расходы, связанные с производством и реализацией, и внереализационные расходы.

Пунктом 1 статьи 318 НК РФ предусмотрено, если налогоплательщик определяет доходы и расходы по методу начисления, расходы на производство и реализацию определяются с учетом положений этой статьи.

Согласно указанной статьи, для целей главы 25 НК РФ расходы на производство и реализацию, осуществленные в течение отчетного (налогового) периода, подразделяются на прямые и косвенные.

К прямым расходам могут быть отнесены материальные затраты, определяемые в соответствии с подпунктами 1 и 4 пункта 1 статьи 254 НК РФ, расходы на оплату труда персонала, участвующего в процессе производства товаров, выполнения работ, оказания услуг, а также расходы на обязательное пенсионное страхование, идущие на финансирование страховой и накопительной части трудовой пенсии, на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, обязательное медицинское страхование, обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, начисленные на указанные суммы расходов на оплату труда.

К косвенным расходам относятся все иные суммы расходов, за исключением внереализационных расходов, определяемых в соответствии со статьей 265 НК РФ, осуществляемых налогоплательщиком в течение отчетного (налогового) периода (абзац 5 пункта 1 статьи 318 НК РФ).

Абзацем 10 пункта 1 статьи 318 НК РФ определено, что налогоплательщик самостоятельно определяет в учетной политике для целей налогообложения перечень прямых расходов, связанных с производством товаров (выполнением работ и оказанием услуг).

Таким образом, перечень прямых расходов, связанных с производством товаров (выполнением работ, оказанием услуг), установленный пунктом 1 статьи 318 НК РФ, является открытым и определяется налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения самостоятельно.

В соответствии с правовой позиции Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, изложенной в определении от 13.05.2010 № ВАС-5306/10, предоставляя налогоплательщику возможность самостоятельно определить учетную политику, включая формиро-

вание состава прямых расходов, НК РФ не рассматривает этот процесс как зависящий исключительно от воли налогоплательщика, напротив, указанные нормы относят к прямым расходам затраты, непосредственно связанные с производством товаров.

В соответствии с частью 1 статьи 65 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации каждое лицо, участвующее в деле, должно доказать обстоятельства, на которые оно ссылается как на основание своих требований и возражений.

Арбитражный суд оценивает доказательства по своему внутреннему убеждению, основанному на всестороннем, полном, объективном и непосредственном исследовании имеющихся в деле доказательств (часть 1 статьи 71 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации).

Суды установили, что Общество реализует инвестиционный проект по созданию лесоперерабатывающего производства по инновационной глубокой переработке древесины, который включен в федеральный перечень приоритетных инвестиционных проектов в области освоения лесов на основании Приказа Минпромэнерго России от 20.10.2010 № 925. Согласно письму Минпромэнерго от 06.07.2016 № 0815/2299 в рамках названного проекта в 2013 году созданы и запущены лесопильный завод, производство древесных топливных гранул, производство хвойного масла.

Общество приказами от 01.12.2016 № 19-ОС, от 01.07.2016 № 15-ОС, от 01.07.2016 № 17-ОС ввело в эксплуатацию «Цех по производству топливных гранул», «Цех по производству эфирных масел», «Периодические сушильные камеры» и с этих же дат учло названные объекты в качестве основных средств.

«Насосная станция пожарного водопровода» является объектом, который был предусмотрен проектом строительства завода, предназначена для использования при возникновении пожаров, то есть данный объект предназначен для использования в целях соблюдения пожарной безопасности и переведена в состав основных средств с 01.07.2016.

В ходе проверки Инспекция также установила, что Общество не исчислило налог на имущество со стоимости объекта «Тепловые сети» в связи с не включением его в состав основных средств при фактическом использовании и эксплуатации.

Исследовав и оценив имеющиеся в деле доказательства в совокупности и во взаимосвязи с учетом того, что строительно-монтажные работы на объектах ООО «ПЭР»: «Цех по производству топливных гранул», «Цех по производству эфирных масел», «Периодические сушильные камеры», «Насосная станция пожарного водопровода», «Тепловые сети», «Водозаборная скважина», «Операторская расходного склада дизтоплива» были завершены 01.10.2013, 01.10.2013, 01.10.2014, с 01.10.2014, 01.10.2013, 01.10.2013, 01.10.2014 соответственно, что подтверждается актом о завершении строительством объекта № 1 от 11.01.2014 (КС-11), актом итоговой проверки при строительстве № 1/14 от 09.06.2014, заключением о соответствии построенного объекта капитального строительства требованиям технических регламентов (норм и правил), иных нормативных правовых актов и проектной документации, разрешением на ввод в эксплуатацию объектов от 03.09.2014 NRU № 11516101-05, выданным Администрацией городского поселения «Троицко-Печорск», суды пришли к правильному выводу, что названные объекты обладали всеми признаками основных средств, предусмотренными в пункте 4 ПБУ 6/01, в том числе предназначены для использования в производственной деятельности, в связи с чем должны быть учтены Обществом в качестве объектов основных средств с 01.10.2013 и 01.10.2014 соответственно.

В ходе проверки Инспекцией установлено, что строительство объектов капитального характера в основном осуществлялось Обществом за счет займов, предоставленных Компанией Westberg United Limited (Гибралтар) и Агеевым Сергеем Алексеевичем (учре-

дителем Общества), с 2014 года дополнительно за счет реализованных выпущенных собственных векселей.

Согласно выпискам банка по расчетному счету Общества займы направлялись на оплату поставщикам за выполненные работы, в том числе строительно-монтажные работы, за материалы, оборудование, оплата услуг, работ, уплату налогов, выплату зарплаты, страховых взносов, и других платежей.

Налоговый орган пришел к выводу о том, что в нарушение пункта 9 ПБУ 15/2008, Общество не включало в первоначальную стоимость объектов капитального строительства, являющихся инвестиционными активами, суммы процентов по займам, направленным на приобретение, сооружение и изготовление инвестиционных активов, а именно: объектов капитального строительства Завода по производству топливных гранул из древесины в пгт. Троицко-Печорск Республик Коми.

Данный факт повлек за собой занижение среднегодовой стоимости имущества и налоговой базы по налогу на имущество организаций.

Заявитель указывает, что условиями договоров займа, заключенных Обществом с Westberg United Limited, было предусмотрено начисление и выплата процентов на дату возврата займа; на основании договора цессии права требования по 9 договорам займа перешли к новому кредитору – Pechora Wood LTD (являющейся единственным учредителем ООО «ПЭР»), которым в свою очередь было принято решение о прекращении обязательств по займу и процентам в целях пополнения чистых активов Общества.

Учитывая, что доводы Общества о том, что проценты по договорам займа не подлежат включению в стоимость инвестиционных активов в связи с отсутствием у Общества обязанности по их уплате; что включение в стоимость основных средств «процентов» процентов по займам, ставит его в неравное положение с иными налогоплательщиками, которые учитывают производственное оборудование отдельно от основных средств и не уплачивают с его стоимости налог; налоговый орган не исследовал вопрос отсутствия учета процентов в стоимости инвестиционного актива при проведении предыдущих налоговых проверок и данный факт в качестве нарушения норм налогового законодательства не отражал, были предметом рассмотрения суда апелляционной инстанции и правомерно отклонены с приведением надлежащего обоснования, суды пришли к обоснованному выводу, что доначисление налога на имущество организаций, а также соответствующих сумм пени и штрафа по вышеуказанному эпизоду произведено Инспекцией правомерно.

В ходе налоговой проверки Инспекция также установила, что Общество необоснованно исключило из состава прямых расходов и отнесло к косвенным расходам затраты по оплате услуг третьих лиц по вывозке с верхнего склада на нижний склад и на ж/д тупик лесоматериалов, погрузке-разгрузке на верхнем складе лесоматериалов, доставке древесины и пиломатериалов. Завышение косвенных расходов повлекло за собой завышение убытков по налогу на прибыль за 2014 – 2016 годы на сумму 10 953 411 рублей.

В материалы дела представлены Положения об учетной политике на 2014, 2015, 2016 годы, утвержденные приказами Общества от 26.12.2013 № 39, от 29.12.2014 № 29, от 28.12.2015 № 41, в которых в Разделе 5 «Налоговые аспекты учетной политики» предусмотрено «Определение доходов и расходов для исчисления налога на прибыль – по методу начисления. В целях налогового учета прямые расходы, связанные с производством и реализацией товаров (работ, услуг): расходы на приобретение сырья и материалов, инвентаря и хозяйственных принадлежностей, используемых в производстве товаров (работ, услуг); расходы на оплату труда производственного персонала (рабочих и АУП), а также относящиеся к ним суммы ОПС и взносов на обязательное пенсионное страхование; суммы начисленной амортизации производственных основных средств; расходы на приобретение работ и услуг производственного характера; расходы на общехозяйственные нужды;

взносы в фонд социального страхования на страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний. При этом расходы, учтенные при отсутствии доходов, списываются при получении доходов, пропорционально полученным доходам».

Исследовав и оценив имеющиеся в деле доказательства в совокупности и во взаимосвязи, с учетом законодательно закрепленного права налогоплательщика самостоятельно определять в учетной политике для целей налогообложения перечень прямых расходов, связанных с производством товаров (абзац 10 пункт 1 статьи 318 НК РФ), суды пришли к правильному выводу о том, что расходы на приобретение услуг сторонних организаций производственного характера (транспортных услуг, услуг погрузки и разгрузки лесоматериалов) отнесены заявителем в состав косвенных расходов неправомерно, так как учетной политикой указанные расходы самостоятельно отнесены в состав прямых.

Довод Общества об ошибочном определении этапов производственного процесса, правомерно отклонен судом апелляционной инстанции, так как в ходе судебного разбирательства установлено, что осуществление работ по производству готового продукта (пиломатериалов, древесных топливных гранул) собственными силами, равно как и силами подрядных организаций, сторонними перевозчиками (услуги по распиловке, погрузка-разгрузка и перевозка лесопроductии с верхнего склада на нижний склад) является основой технологического процесса его изготовления (производства) и расходы по их осуществлению образуют основу стоимости продукции этого производства. Следовательно, если работы по погрузке-разгрузке и перевозке лесопроductии с верхнего склада на нижний склад производится подрядным способом, то подрядные работы непосредственно связаны с производством конкретного объема пиломатериалов, евровагонки, древесных топливных гранул и прочего готового продукта и в основе его стоимости лежат расходы по оплате услуг подрядных организаций, в связи с чем, к прямым расходам должны быть отнесены не только материальные затраты, определяемые в соответствии с подпунктами 1, 4 пункта 1 статьи 254 НК РФ, но и стоимость услуг, оказанных сторонними организациями.

Таким образом, расходы по погрузке-разгрузке и перевозке лесопроductии с верхнего склада на нижний склад не соответствуют понятию косвенных расходов, предусмотренных НК РФ.

Критерием отнесения расходов к прямым является непосредственная связь с процессом производства товаров, выполнения работ, оказания услуг. В соответствии со статьями 318, 319 НК РФ только в отношении прямых расходов (в отличие от косвенных) положен принцип прямо-пропорционального отнесения на расходы текущего периода по мере реализации продукции, работ, услуг.

Вышеуказанные расходы по погрузке-разгрузке и перевозке лесопроductии с верхнего склада на нижний склад являются основой готовой продукции, определяют объем готовой продукции, определяют вес незавершенного производства, их объем прямо пропорционально зависит от объема выпускаемой готовой продукции.

При указанных обстоятельствах, суды правомерно признали обоснованными выводы Инспекции о том, что сумма косвенных расходов была завышена ООО «ПЭР», что повлекло за собой завышение убытков по налогу на прибыль за 2014 – 2016 годы в размере 10 953 411 рублей.

Иные доводы Общества не свидетельствуют о наличии предусмотренных частью 1 статьи 288 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации оснований для отмены принятых судебных актов и направлены на переоценку установленных судами фактических обстоятельств и представленных в дело доказательств, что в силу статьи 286 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации не входит в полномочия суда кассационной инстанции.

Судом кассационной инстанции не установлены существенные нарушения судами норм материального и процессуального права, которые бы повлияли на исход дела, в том числе являющиеся безусловными основаниями для отмены судебных актов в соответствии с частью 4 статьи 288 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации.

В соответствии со статьей 110 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации расходы, связанные с уплатой государственной пошлины по кассационной жалобе, относятся на заявителя.

Руководствуясь пунктом 1 части 1 статьи 287, статьей 289 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Арбитражный суд Волго-Вятского округа

#### П О С Т А Н О В И Л :

решение Арбитражного суда Республики Коми от 02.12.2019 и постановление Второго арбитражного апелляционного суда от 29.12.2020 по делу № А29-10922/2019 оставить без изменения, кассационную жалобу общества с ограниченной ответственностью «Печора-ЭнергоРесурс» – без удовлетворения.

Расходы по уплате государственной пошлины, связанной с рассмотрением кассационной жалобы, отнести на общество с ограниченной ответственностью «Печора-ЭнергоРесурс».

Постановление вступает в законную силу со дня его принятия и может быть обжаловано в Судебную коллегия Верховного Суда Российской Федерации в срок, не превышающий двух месяцев со дня его принятия, в порядке, предусмотренном в статье 291.1 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации.

Председательствующий

О.Е. Бердников

Судьи

Ю.В. Новиков

Т.В. Шутикова