АРБИТРАЖНЫЙ СУД ЦЕНТРАЛЬНОГО ОКРУГА

ПОСТАНОВЛЕНИЕ

от 23 мая 2017 г. по делу N А48-2519/2016

Резолютивная часть постановления объявлена 16 мая 2017 года

Арбитражный суд Центрального округа в составе:

председательствующего Ермакова М.Н.

судей Егорова Е.И., Чаусовой Е.Н.

при участии в судебном заседании:

от ООО "Керама Марацци" 302024, г. Орел, ул. Итальянская, д. 5 ОГРН 1145749000210 Левит Т.В. - представитель, дов. от 11.01.16 г. б/н Хетик О.Е. - представитель, дов. от 09.06.16 г. б/н Горностаевой М.А. - представитель, дов. от 01.07.16 г. N 18/7

от ИФНС России по г. Орлу 302025, г. Орел, Московское шоссе, д. 119 ОГРН 1125742000020 не явились, извещены надлежаще

рассмотрев в открытом судебном заседании кассационную жалобу ИФНС России по г. Орлу на [решение](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=ASCN&n=710133&date=03.06.2025) Арбитражного суда Орловской области от 14.10.16 г. (судья Т.И.Апишникова) и [постановление](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=RAPS019&n=78860&date=03.06.2025) Девятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 27.01.17 г. (судьи Н.А.Ольшанская, В.А.Скрынников, М.Б.Осипова) по делу N А48-2519/2016,

установил:

общество с ограниченной ответственностью "Керама Марацци" (далее - Общество) обратилось в суд с заявлением о признании недействительным решения ИФНС России по г. Орлу (далее - налоговый орган) от 08.12.15 г. N 17-10/32 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

[Решением](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=ASCN&n=710133&date=03.06.2025) Арбитражного суда Орловской области от 14.10.16 г. заявление удовлетворено частично: оспариваемый ненормативный правовой акт признан недействительным в части привлечения к ответственности по [п. 1 ст. 122](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=200844&date=03.06.2025&dst=3254&field=134) НК РФ за неполную уплату налога на прибыль организаций за 2012 год в сумме 276438,2 руб., налога на имущество организаций за 2012 - 2013 годы в сумме 42333 руб., доначисления налога на прибыль организаций за 2012 год в размере 1382191 руб., доначисления налога на имущество организаций за 2012 - 2013 годы в размере 211665 руб., начисления пеней за неполную уплату налога на прибыль организаций в размере 332914,12 руб. и налога на имущество организаций в размере 25068,39 руб.; в остальной части в удовлетворении заявления отказано.

[Постановлением](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=RAPS019&n=78860&date=03.06.2025) суда апелляционной инстанции от 27.01.17 г. решение суда первой инстанции отменено в части отказа в удовлетворении заявления об оспаривании решения налогового органа в части доначисления налога на прибыль организаций в размере 5759502 руб., начисления пени по налогу на прибыль в сумме 1215127,06 руб., штрафа по [п. 1 ст. 122](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=200844&date=03.06.2025&dst=3254&field=134) НК РФ в сумме 1151900,4 руб. и решение налогового органа в данной части признано недействительным; в остальной части решение суда первой инстанции оставлено в силе.

В кассационной жалобе налоговый орган просит отменить принятые по делу судебные акты в части удовлетворения заявления Общества, ссылаясь на нарушение судами норм материального права.

Общество в отзыве на жалобу просит оставить ее без изменения.

В соответствии с [ч. 1 ст. 286](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=215563&date=03.06.2025&dst=101883&field=134) АПК РФ арбитражный суд кассационной инстанции проверяет законность решений, постановлений, принятых арбитражным судом первой и апелляционной инстанций, устанавливая правильность применения норм материального права и норм процессуального права при рассмотрении дела и принятии обжалуемого судебного акта и исходя из доводов, содержащихся в кассационной жалобе и возражениях относительно жалобы, если иное не предусмотрено настоящим [Кодексом](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=215563&date=03.06.2025).

Рассмотрев доводы жалобы и отзыва, выслушав представителей Общества, поддержавших доводы отзыва, изучив материалы дела, суд кассационной инстанции приходит к следующему.

Как установлено судами первой и апелляционной инстанций, оспариваемый ненормативный правовой акт был принят налоговым органом по результатам рассмотрения материалов выездной налоговой проверки (акт от 18.09.15 г. N 17-10/29). Основанием для его принятия явился вывод налогового органа о занижении налоговой базы по налогу на прибыль и налогу на имущество в результате списания в 2012 и 2013 годах затрат по вновь созданным объектам основных средств: производство ГРЕС (линии по производству керамогранита), производство БИКО-5, производство керамической продукции формата 10\*10, производственная линия "Мозаика". Налоговый орган посчитал, что суммы затрат, накопленные на счете 97 "Расходы будущих периодов. Пусконаладочные работы" (в 2012 году в сумме 8108507,4 руб. и в 2013 году в сумме 2936686,51 руб.) должны были быть отнесены на увеличение стоимости соответствующих объектов основного средства, а после ввода в их эксплуатацию - ежемесячно списываться на расходы предприятия, уменьшающие налогооблагаемую прибыль. Помимо этого, налоговый орган посчитал, что Обществом была занижена налоговая база по налогу на прибыль за 2012 год вследствие неправомерного единовременного включения в состав расходов затрат по концептуальной разработке дизайнов коллекций в сумме 29460727 руб., произведенных в 2010 - 2012 годах.

Решением УФНС России по Орловской области от 21.03.16 г. N 43, решение налогового органа было оставлено в силе, после чего Общество обратилось в суд с настоящим заявлением.

Удовлетворяя заявление Общества по эпизоду, связанному со списанием затрат на пусконаладочные работы линий по производству различных видов продукций, суды первой и апелляционной инстанций правомерно руководствовались следующим.

[Пунктом 1 статьи 252](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=198941&date=03.06.2025&dst=101954&field=134) НК РФ установлено, что налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов (за исключением расходов, указанных в [ст. 270](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=198941&date=03.06.2025&dst=102368&field=134) НК РФ). Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные (понесенные) налогоплательщиком. Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, а под документально подтвержденными расходами - затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством РФ. Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Согласно [п. 2 ст. 252](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=198941&date=03.06.2025&dst=101958&field=134) 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.

В соответствии с [п. 1 ст. 253](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=198941&date=03.06.2025&dst=101967&field=134) НК РФ расходы, связанные с производством и реализацией, включают в себя: [1](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=198941&date=03.06.2025&dst=101968&field=134)) расходы, связанные с изготовлением (производством), хранением и доставкой товаров, выполнением работ, оказанием услуг, приобретением и (или) реализацией товаров (работ, услуг, имущественных прав); [2](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=198941&date=03.06.2025&dst=101969&field=134)) расходы на содержание и эксплуатацию, ремонт и техническое обслуживание основных средств и иного имущества, а также на поддержание их в исправном (актуальном) состоянии; [3](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=198941&date=03.06.2025&dst=101970&field=134)) расходы на освоение природных ресурсов; [4](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=198941&date=03.06.2025&dst=101971&field=134)) расходы на научные исследования и опытно-конструкторские разработки; [5](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=198941&date=03.06.2025&dst=101972&field=134)) расходы на обязательное и добровольное страхование; [6](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=198941&date=03.06.2025&dst=101973&field=134)) прочие расходы, связанные с производством и (или) реализацией.

В соответствии с [п. 2 той же статьи](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=198941&date=03.06.2025&dst=101974&field=134) расходы, связанные с производством и (или) реализацией, подразделяются на: [1](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=198941&date=03.06.2025&dst=101975&field=134)) материальные расходы; [2](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=198941&date=03.06.2025&dst=101976&field=134)) расходы на оплату труда; [3](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=198941&date=03.06.2025&dst=101977&field=134)) суммы начисленной амортизации; [4](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=198941&date=03.06.2025&dst=101978&field=134)) прочие расходы.

В соответствии с [п. 1 ст. 374](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=198941&date=03.06.2025&dst=9760&field=134) НК РФ объектом налогообложения по налогу на имущество является движимое и недвижимое имущество, учитываемое на балансе в качестве объекта основных средств в порядке, установленном для ведения бухгалтерского учета.

Налоговая база по налогу на имущество определяется как среднегодовая стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения. На основании [п. 1 ст. 375](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=198941&date=03.06.2025&dst=9189&field=134) НК РФ имущество учитывается по его остаточной стоимости, сформированной в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета, утвержденным в учетной политике организации.

Согласно [пп. 1 п. 1 ст. 257](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=198941&date=03.06.2025&dst=4270&field=134) НК РФ первоначальная стоимость основного средства определяется как сумма расходов на его приобретение, сооружение, изготовление, доставку и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования.

В соответствии с [п. 5 ст. 270](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=198941&date=03.06.2025&dst=4011&field=134) НК РФ при определении налоговой базы не учитываются расходы по приобретению и (или) созданию амортизируемого имущества, а также расходы, осуществленные в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения объектов основных средств.

В силу [пп. 34 п. 1 ст. 264](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=198941&date=03.06.2025&dst=102244&field=134) НК РФ к числу прочих расходов, связанных с производством и реализацией, относятся расходы налогоплательщика на подготовку и освоение новых производств, цехов и агрегатов. Особенностью таких расходов является их связь с производством и реализацией готовой продукции, в связи с чем эти расходы не влияют на стоимость используемого в каждом конкретном случае основного средства, а включаются в стоимость выпускаемой продукции.

Устанавливая фактические обстоятельства дела и представленные сторонами доказательства, суды установили, что спорные расходы Общества сложились из расходов по начисленной заработной плате с отчислениями работников, производивших проверку работоспособности основных средств "под нагрузкой", расходов на электроэнергию и газ, стоимости материалов, затраченных на выпуск продукции. При этом произведенная в таком режиме продукция была частично реализована Обществом, и доходы от ее реализации были учтены при исчислении налога на прибыль - данное обстоятельство налоговым органом не оспаривалось. Поскольку пусконаладочные работы с одновременным выпуском готовой продукции не могут быть отнесены к достройке, дооборудованию, модернизации и реконструкции, так как они не были направлены на повышение или улучшение технико-экономических показателей указанных объектов основных средств, на изменение их качественных характеристик, суды обоснованно признали связь данных расходов с производством и реализацией готовой продукции, и указали, что они не влияют на стоимость используемого в каждом конкретном случае основного средства, а правомерно отнесены Обществом к расходам на производство выпускаемой продукции.

Отменяя решение суда первой инстанции в части спора о неправомерном, по мнению налогового органа, единовременном включении в состав расходов затрат по концептуальной разработке дизайнов коллекций в сумме 29460727 руб., произведенных в 2010 - 2012 годах, и удовлетворяя заявление Общества в данной части, суд апелляционной инстанции обоснованно исходил из следующего.

В соответствии с [п. 1 ст. 272](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=198941&date=03.06.2025&dst=102459&field=134) НК РФ расходы, принимаемые для целей налогообложения с учетом положений настоящей главы, признаются таковыми в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и (или) иной формы их оплаты и определяются с учетом положений [статей 318](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=198941&date=03.06.2025&dst=103121&field=134) - [320](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=198941&date=03.06.2025&dst=1528&field=134) настоящего Кодекса.

Расходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором эти расходы возникают исходя из условий сделок. В случае, если сделка не содержит таких условий и связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем, расходы распределяются налогоплательщиком самостоятельно.

В случае, если условиями договора предусмотрено получение доходов в течение более чем одного отчетного периода и не предусмотрена поэтапная сдача товаров (работ, услуг), расходы распределяются налогоплательщиком самостоятельно с учетом принципа равномерности признания доходов и расходов.

Расходы налогоплательщика, которые не могут быть непосредственно отнесены на затраты по конкретному виду деятельности, распределяются пропорционально доле соответствующего дохода в суммарном объеме всех доходов налогоплательщика.

Согласно [п. 1 ст. 318](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=198941&date=03.06.2025&dst=103122&field=134) НК РФ если налогоплательщик определяет доходы и расходы по методу начисления, расходы на производство и реализацию определяются с учетом положений настоящей [статьи](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=198941&date=03.06.2025&dst=103121&field=134). Для целей [главы 25](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=198941&date=03.06.2025&dst=101834&field=134) НК РФ расходы на производство и реализацию, осуществленные в течение отчетного (налогового) периода, подразделяются на прямые и косвенные.

К прямым расходам могут быть отнесены, в частности: материальные затраты, определяемые в соответствии с [пп. 1](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=198941&date=03.06.2025&dst=101982&field=134) и [4 п. 1 ст. 254](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=198941&date=03.06.2025&dst=101988&field=134) настоящего Кодекса; расходы на оплату труда персонала, а также расходы на обязательное пенсионное страхование и иные отчисления, начисленные на указанные суммы расходов на оплату труда; суммы начисленной амортизации по основным средствам, используемым при производстве товаров, работ, услуг.

К косвенным расходам относятся все иные суммы расходов, за исключением внереализационных расходов.

Налогоплательщик самостоятельно определяет в учетной политике для целей налогообложения перечень прямых расходов, связанных с производством товаров (выполнением работ, оказанием услуг).

При этом сумма косвенных расходов на производство и реализацию, осуществленных в отчетном (налоговом) периоде, в полном объеме относится к расходам текущего отчетного (налогового) периода с учетом требований, предусмотренных [НК](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=200844&date=03.06.2025) РФ. В аналогичном порядке включаются в расходы текущего периода внереализационные расходы.

Прямые расходы относятся к расходам текущего отчетного (налогового) периода по мере реализации продукции, работ, услуг, в стоимости которых они учтены в соответствии со [ст. 319](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=198941&date=03.06.2025&dst=103134&field=134) НК РФ ([п. 2 ст. 318](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=198941&date=03.06.2025&dst=1521&field=134) НК РФ).

В случае, если отнести прямые расходы к конкретному производственному процессу по изготовлению данного вида продукции (работ, услуг) невозможно, налогоплательщик в своей учетной политике для целей налогообложения самостоятельно определяет механизм распределения указанных расходов с применением экономически обоснованных показателей.

Оценивая заключенные Обществом договоры с иностранными компаниями, суд апелляционной инстанции установил, что предметом договоров с иностранными компаниями являлась концептуальная разработка внешнего вида выпускаемой продукции, в соответствии с заданием заказчика, с учетом стратегии развития производства. При этом конечный результат деятельности исполнителей состоял в разработке дизайна керамической плитки, результат которой представляется в виде проекта - графики (раскладки рисунка для печати). Концептуальные разработки передавались в виде фотонегативов, фоторепродукций, а также CD с файлом в формате, доступном для дальнейших модификаций. Эти разработки как графическое изображение элементов дизайна в дальнейшем подлежали доработке самим Обществом - специальной группой по разработке и внедрению новой продукции, которая с помощью концептуальной разработки и создавала дизайн плитки конкретного артикула.

При таких обстоятельствах суд апелляционной инстанции обоснованно согласился с доводами Общества о том, что разработанная концепция не может быть связана напрямую с выпускаемой и реализованной в течение определенного периода продукцией, поскольку при получении концептуальной разработки невозможно определить и указать течение срока, в котором будет производиться плитка с конкретным дизайном (срок определяется потребительским спросом и не может быть определен заранее).

Одновременно суд апелляционной инстанции обоснованно указал, что при расчете налоговой базы с учетом спорных расходов в качестве прямых затрат, налоговый орган в нарушение требований [ст. ст. 318](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=198941&date=03.06.2025&dst=103121&field=134), [319](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=198941&date=03.06.2025&dst=103134&field=134) НК РФ не распределял их помесячно на остатки незавершенного производства, готовой продукции на складе и на реализованную продукцию.

Оценивая доводы сторон по поводу правомерности корректировки налоговой базы 2012 года в виде отнесения в расходы суммы остатка затрат по спорным расходам, в том числе относящимся к 2010, 2011, 2012 годам, апелляционный суд обоснованно указал на следующее.

Согласно [п. 1 ст. 54](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=200844&date=03.06.2025&dst=100534&field=134) НК РФ налогоплательщики-организации исчисляют налоговую базу по итогам каждого налогового периода на основе данных регистров бухгалтерского учета и (или) на основе иных документально подтвержденных данных об объектах, подлежащих налогообложению либо связанных с налогообложением.

При обнаружении ошибок (искажений) в исчислении налоговой базы, относящихся к прошлым налоговым (отчетным) периодам, в текущем налоговом (отчетном) периоде перерасчет налоговой базы и суммы налога производится за период, в котором были совершены указанные ошибки (искажения).

В случае невозможности определения периода совершения ошибок (искажений) перерасчет налоговой базы и суммы налога производится за налоговый (отчетный) период, в котором выявлены ошибки (искажения). Налогоплательщик вправе провести перерасчет налоговой базы и суммы налога за налоговый (отчетный) период, в котором выявлены ошибки (искажения), относящиеся к прошлым налоговым (отчетным) периодам, также и в тех случаях, когда допущенные ошибки (искажения) привели к излишней уплате налога.

Как установил суд, уточнение налоговых обязательств было произведено Обществом на основании Приказа от 24.04.13 г. N 01/04/2013-5 "Об учете расходов при разработке новых дизайнов", принятом на основании отчета о результатах аудиторской проверки за 7 месяцев 2012 года Аудиторской консультационной фирмой "Ника", полученного Обществом 12.12.12 г.

При этом судом были проведены представленные Обществом расчеты налога на прибыль за 2010 - 2012 годы для случая принятия спорных расходов применительно к периоду их несения, согласно которым в случае корректировок Обществом налоговой базы соответствующего периода имело бы место выявление излишней уплаты налога на прибыль в бюджет: в 2009 году в размере 544905 руб., в 2011 году в размере 1400158 руб., а обязанность по уплате налога на прибыль за 2012 год составила бы 1901276 руб., тогда как фактически в 2012 году Общество уплатило в бюджет 6738497 руб. Правильность данных расчетов налоговым органом не опровергнута.

При таких обстоятельствах суд обоснованно признал решение налогового органа в данной части недействительным.

Доводы кассационной жалобы налогового органа о нарушении судом апелляционной инстанции норм процессуального права, выразившихся в принятии судом апелляционной инстанции дополнительных доказательств, не представлявшихся в суд первой инстанции, нельзя признать обоснованным. Как правильно указал суд апелляционной инстанции, вопрос расчета налога на прибыль за 2010 - 2012 годы для случая принятия спорных расходов применительно к периоду их несения не был включен в предмет исследования суда первой инстанции, поэтому отчет о результатах аудиторской проверки Аудиторской консультационной фирмой "Ника" в суд первой инстанции Обществом представлен не был.

Таким образом, суд кассационной инстанции находит, что выводы судов в части удовлетворения заявления Общества основаны на правильном применении судами норм материального права, соответствуют обстоятельствам дела и имеющимся в деле доказательствам.

Доводы кассационной жалобы налогового органа направлены на переоценку доказательств, в связи с чем не могут рассматриваться в качестве оснований для отмены обжалуемых судебных актов.

Нарушений норм процессуального права, влекущих безусловную отмену обжалуемых судебных актов, не установлено.

Руководствуясь [п. 1 ч. 1 ст. 287](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=215563&date=03.06.2025&dst=101888&field=134), [ст. 289](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=LAW&n=215563&date=03.06.2025&dst=101910&field=134) АПК РФ,

постановил:

[постановление](https://login.consultant.ru/link/?req=doc&base=RAPS019&n=78860&date=03.06.2025) Девятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 27 января 2017 года по делу N А48-2519/2016 оставить без изменения, кассационную жалобу ИФНС России по г. Орлу - без удовлетворения.

Постановление вступает в законную силу с момента его принятия и может быть обжаловано в срок, не превышающий двух месяцев, в Судебную коллегию Верховного Суда Российской Федерации в порядке кассационного производства.

Председательствующий

М.Н.ЕРМАКОВ

Судьи

Е.И.ЕГОРОВ

Е.Н.ЧАУСОВА