



ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

№ 308-ЭС21-364

О П Р Е Д Е Л Е Н И Е

г. Москва

13.05.2021

Дело № А20-5385/2019

Резолютивная часть определения объявлена 12.05.2021

Полный текст определения изготовлен 13.05.2021

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 публичного акционерного общества «НК Роснефть» - Кабардино-Балкарская топливная компания» на постановление Шестнадцатого арбитражного апелляционного суда от 09.07.2020 и постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 31.10.2020 по делу № А20-5385/2019 Арбитражного суда Кабардино-Балкарской Республики

по заявлению общества с ограниченной ответственностью «Эльбруспойнт» о признании недействительным решения Инспекции

Федеральной налоговой службы № 1 по г. Нальчику Кабардино-Балкарской Республики от 01.08.2019 № 442 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения,

при участии в деле в качестве третьего лица, не заявляющего самостоятельных требований относительно предмета спора: публичного акционерного общества «НК Роснефть» - Кабардино-Балкарская топливная компания».

В заседании приняли участие представители:

от публичного акционерного общества «НК Роснефть» - Кабардино-Балкарская топливная компания» – Синегубов А.Н., Суругин Д.Н., Цыб А.В.;

от Инспекции Федеральной налоговой службы № 1 по г. Нальчику Кабардино-Балкарской Республики – Денисаев М.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:

Инспекцией Федеральной налоговой службы № 1 по г. Нальчику Кабардино-Балкарской Республики (далее – инспекция, налоговый орган) проведена камеральная налоговая проверка представленной обществом с ограниченной ответственностью «Эльбруспойнт» (далее – общество, налогоплательщик) декларации по налогу на добавленную стоимость (далее – НДС) за 4 квартал 2018 года, по результатам которой инспекцией составлен акт от 08.11.2017 № 12131 и принято решение от 21.12.2017 № 13074 о доначислении 1 747 739 рублей НДС и 31 804 рублей пени, а также о привлечении общества к ответственности за совершение налогового правонарушения по пункту 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Налоговый кодекс) в виде штрафа в размере 21 847 рублей.

Управление Федеральной налоговой службы по Кабардино-Балкарской Республике решением от 17.09.2019 № 03/1-03/09901@ оставило апелляционную жалобу общества на указанное решение инспекции без удовлетворения.

Не согласившись с результатами налоговой проверки, общество обратилось в арбитражный суд с заявлением, в котором просило признать решение налогового органа от 21.12.2017 № 13074 недействительным.

К участию в деле в качестве третьего лица, не заявляющего самостоятельных требований относительно предмета спора, определением Арбитражного суда Кабардино-Балкарской Республики от 12.12.2019 привлечено публичное акционерное общество «НК Роснефть-Кабардино-Балкарская топливная компания» (далее – топливная компания, поставщик).

Решением Арбитражного суда Кабардино-Балкарской Республики от 01.04.2020 заявленное требование удовлетворено.

Постановлением Шестнадцатого арбитражного апелляционного суда от 09.07.2020 решение суда первой инстанции от 01.04.2020 отменено, в удовлетворении заявленного требования отказано.

Арбитражный суд Северо-Кавказского округа постановлением от 31.10.2020 оставил постановление суда апелляционной инстанции от 09.07.2020 без изменения.

В кассационной жалобе, поданной в Верховный Суд Российской Федерации, топливная компания, ссылаясь на существенные нарушения судами апелляционной и кассационной инстанций норм материального и процессуального права, просит отменить принятые ими судебные акты, оставив в силе решение суда первой инстанции.

Определением судьи Верховного Суда Российской Федерации Завьяловой Т.В. от 26.03.2021 кассационная жалоба топливной компании 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 291¹⁴ Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации законность обжалуемых судебных актов, Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации находит кассационную жалобу подлежащей удовлетворению, а обжалуемые судебные акты – отмене по следующим основаниям.

Как установлено судами и подтверждается материалами дела, между налогоплательщиком и топливной компанией заключен договор от 09.06.2018 на поставку нефтепродуктов (дизельное топливо, бензин) с различных нефтебаз. В рамках исполнения договора при отгрузке нефтепродуктов поставщиком в период с 02.10.2018 по 28.12.2018 выставлены счета-фактуры с выделенной в них суммой налога. Общая сумма НДС, принятая к вычету обществом по данным счетам-фактурам в 4 квартале 2018 года, составила 1 642 055 рублей.

Основанием для отказа налогового органа в применении указанных вычетов и принятия оспариваемого решения послужило то обстоятельство, что решением Арбитражного суда Кабардино-Балкарской Республики от 20.03.2017 (резолютивная часть объявлена 14.03.2017) по делу №А20-90/2015 поставщик признан несостоятельным (банкротом), в отношении него открыто конкурсное производство. Сославшись на положения подпункта 15 пункта 2 статьи 146 Налогового кодекса, в соответствии с которыми операции по реализации товаров организациями, в отношении которых открыто конкурсное производство, не признаются объектом обложения НДС, инспекция посчитала, что поставщик неправомерно выставлял обществу счета-фактуры с выделением в них суммы налога, а общество – не имело права на применение налоговых вычетов по таким счетам-фактурам.

Суд первой инстанции, удовлетворяя требование общества и признавая оспариваемое решение инспекции недействительным, руководствовался

правовой позицией, выраженной в Постановлении Конституционного Суда Российской Федерации от 19.12.2019 № 41-П «По делу о проверке конституционности подпункта 15 пункта 2 статьи 146 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с запросом Арбитражного суда Центрального округа» (далее – Постановление № 41-П) и пришел к выводу о том, что общество не может быть лишено права на вычет, предусмотренного пунктом 2 статьи 171 Налогового кодекса, поскольку суммы НДС, выделенные в спорных счетах-фактурах и принятые к вычету обществом, отражены поставщиком в его декларации по НДС за 4 квартал 2018 года, налог по декларации уплачен в бюджет, а приобретенные нефтепродукты не включены в конкурсную массу поставщика и использовались обществом в облагаемой налогом хозяйственной деятельности.

Суд апелляционной инстанции, отменяя решение суда первой инстанции и отказывая в удовлетворении заявленного обществом требования, исходил из того, что поставщик не изготавливал нефтепродукты, реализованные обществу, а приобрел их у сторонних организаций для последующей продажи, в связи с чем счел не подлежащей применению правовую позицию Конституционного Суда Российской Федерации, выраженную в Постановлении № 41-П. На этом основании суд апелляционной инстанции признал правомерным вывод налогового органа о том, что спорные операции по поставке нефтепродуктов в силу подпункта 15 пункта 2 статьи 146 Налогового кодекса не признаются объектом обложения НДС, и предъявленные по ним суммы налога не могут быть приняты обществом к вычету.

С выводами суда апелляционной инстанции согласился суд округа.

Между тем судами апелляционной и кассационной инстанций не учтено следующее.

В соответствии с пунктами 1 и 3 статьи 3 Налогового кодекса законодательство о налогах и сборах исходит из всеобщности и равенства налогообложения, необходимости взимания налогов в соответствии с их

экономическим основанием и недопустимости произвольного налогообложения.

Как неоднократно указывалось в решениях Конституционного Суда Российской Федерации (постановления от 28.03.2020 № 5-П, от 20.02.2001 № 3-П, от 03.06.2014 № 17-П и др.) и в практике Верховного Суда Российской Федерации (определения Судебной коллегии по экономическим спорам от 03.10.2017 № 305-КГ17-4111, от 13.09.2018 № 309-КГ18-7790, от 25.01.2021 № 309-ЭС20-17277 и др.), по своей экономико-правовой природе НДС является косвенным налогом на потребление товаров (работ, услуг), взимаемым на каждой стадии их производства и реализации субъектами хозяйственного оборота до передачи потребителю, исходя из стоимости (цены), добавленной на каждой из указанных стадий, и перелагаемым на потребителей в цене реализуемых им товаров, работ и услуг.

В процессе производства и коммерческой реализации товаров (работ, услуг) расходы поставщика по уплате налога в бюджет фактически перекладываются на покупателя, который, осуществляя, в свою очередь, реализацию полученного товара как поставщик, также получает компенсацию, но уже от последующего покупателя. Цепь переложения налога завершается тогда, когда имеет место реализация товаров (работ, услуг) их потребителю, который и несет фактическое налоговое бремя НДС. С этой целью законодателем предусмотрен механизм определения суммы налога к уплате с учетом налоговых вычетов (суммы налога, перечисленной налогоплательщиком своим поставщикам товаров (работ, услуг), которые в соответствии с пунктом 2 статьи 171 Налогового кодекса уменьшают его налоговую базу по НДС.

Исходя из указанных положений вычет налогоплательщиком – покупателем сумм НДС, предъявленных ему контрагентами при приобретении товаров (работ, услуг), не является факультативным элементом налогообложения. Право покупателя на вычет «входящего» налога обусловлено

правовой природой НДС как налога на потребление, в связи с чем вопрос о предоставлении вычета не может решаться произвольно.

В частности, согласно неоднократно высказанной Конституционным Судом Российской Федерации правовой позиции (пункт 2.2. Постановления № 41-П, определения от 10.11.2016 № 2561-О, от 26.11.2018 № 3054-О и др.), право налогоплательщика на налоговый вычет не может быть обусловлено исполнением непосредственными контрагентами (продавцами, поставщиками) и предшествующими им лицами своей обязанности по уплате НДС, а также финансово-экономическим положением и поведением третьих лиц. Иное, вопреки конституционному принципу равенства (статья 19 Конституции Российской Федерации) и связанному с ним принципу поддержания доверия граждан к закону и действиям государства, могло бы лишить налогоплательщиков предсказуемости последствий исполнения ими закона.

В связи с изложенным Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации отмечает, что вступление налогоплательщиков – покупателей в хозяйственные отношения с организациями, признанными несостоятельными (банкротами), не является объектом правового запрета. Организации, в отношении которых открыта процедура конкурсного производства, имеют возможность на законном основании продолжить ведение своей деятельности (а в отдельных установленных законом случаях – не вправе прекратить ее ведение). Следовательно, само по себе открытие конкурсного производства в отношении продавца товаров (работ, услуг) не может являться безусловным основанием для лишения покупателя, правомерно вступившего в отношения (продолжавшего отношения) с банкротом, права на вычет «входящего» налога, предъявленного в цене товаров (работ, услуг).

При ином подходе бремя уплаты НДС переносится с организации – должника, признанного финансово несостоятельным (банкротом), на хозяйствующего субъекта – покупателя, который, не имея основания к вычету ни суммы НДС по приобретенной у должника изготовленной им готовой продукции, ни суммы НДС, исчисленной предыдущими участниками

процесса товародвижения, должен уплатить налог в бюджет непосредственно от величины собственного облагаемого налогом оборота, что ставит покупателя в неравное и более обременительное положение в сравнении с иными лицами, ведущими такую же экономическую деятельность, и в связи с этим по общему правилу не может быть признано допустимым (определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 09.03.2021 № 301-ЭС20-19679).

Из этого же исходит Конституционный Суд Российской Федерации, указывая в Постановлении № 41-П, что отказ в праве на вычет по НДС покупателям продукции организации-банкрота, когда сумма налога была предъявлена покупателям в счете-фактуре, может иметь для них неоднозначные социально-экономические последствия, в том числе в нарушение конституционных установлений о правовом и социальном государстве, о равенстве всех перед законом и судом и обязанности каждого платить лишь законно установленные налоги.

Таким образом, в отношении товаров, приобретенных у организаций – банкротов в рамках осуществления их текущей хозяйственной деятельности в период действия подпункта 15 пункта 2 статьи 146 Налогового кодекса в редакции Федерального закона от 24.11.2014 № 366-ФЗ (т.е. до 01.01.2021), налогоплательщики – покупатели принимают к вычету предъявленные им суммы налога на общих основаниях. При этом, вопреки выводам судов, для оценки правомерности применения налоговых вычетов не может иметь значения характер хозяйственной деятельности продавца (производство собственной продукции или коммерческая продажа товаров), поскольку такого рода дифференциация права на вычет «входящего» налога у покупателя товаров (работ, услуг) не вытекает из пункта 2 статьи 171 Налогового кодекса и по смыслу вышеуказанных правовых позиций Конституционного Суда Российской Федерации, носящих универсальный характер, является недопустимой.

В то же время в конкретных ситуациях налоговые органы не лишены права доказывать участие покупателя в получении необоснованной налоговой выгоды в результате совместных с поставщиком и иными лицами действий, что в силу пункта 1 статьи 54¹ Налогового кодекса исключает право на вычет в той части, в какой неправомерные действия участников оборота могли привести к потерям казны.

Начиная с 01.01.2021 законодателем введено новое регулирование вопроса об уплате НДС организациями – банкротами (подпункт 15 пункта 2 статьи 146 Налогового кодекса в редакции Федерального закона от 15.10.2020 № 320-ФЗ), и обязанность названных лиц по уплате НДС при реализации товаров, изготовленных и (или) приобретенных в процессе осуществления хозяйственной деятельности, исключена. С учетом пункта 1 статьи 38 Налогового кодекса это означает, что, несмотря на фактическое продолжение ведения хозяйственной деятельности и участие в связи с этим в гражданском (экономическом) обороте, организация – банкрот, тем не менее, более не участвует в отношениях по взиманию НДС, регулируемых главой 21 Налогового кодекса. Однако в силу пункта 2 статьи 5 Налогового кодекса новое регулирование в той мере, в какой оно ухудшает положение налогоплательщиков – покупателей, не имеет обратной силы.

При рассмотрении настоящего дела судами установлено, что нефтепродукты приняты к учету обществом и приобретались для использования в его собственной облагаемой НДС деятельности, а у поставщика – не были включены в конкурсную массу. Кроме того, приобретенные нефтепродукты оплачены обществом, а предъявленные при выставлении счетов-фактур суммы НДС поставщиком полностью уплачены в бюджет, что не оспаривалось инспекцией.

Следовательно, налогоплательщиком соблюдены условия для вычета налога, предусмотренные положениями статьи 169, пункта 2 статьи 171 и пункта 1 статьи 172 Налогового кодекса, в рассматриваемой ситуации какие-либо потери казны в результате действий поставщика и общества отсутствуют,

в связи с чем у налогового органа не имелось оснований для принятия оспариваемого решения.

С учетом изложенного Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации считает, что арбитражными судами апелляционной и кассационной инстанций при рассмотрении настоящего дела допущены существенные нарушения норм материального права, в связи с чем оспариваемые судебные акты подлежат отмене на основании части 1 статьи 291¹¹ Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, а решение суда первой инстанции – подлежит оставлению в силе.

Руководствуясь статьями 176, 291¹¹ - 291¹⁵ Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации

определила:

постановление Шестнадцатого арбитражного апелляционного суда от 09.07.2020 и постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 31.10.2020 по делу № А20-5385/2019 Арбитражного суда Кабардино-Балкарской Республики отменить.

Решение Арбитражного суда Кабардино-Балкарской Республики от 01.04.2020 по тому же делу отставить в силе.

Председательствующий

Т.В. Завьялова

Судьи

М.К. Антонова

Д.В. Тютин