

ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ОПРЕДЕЛЕНИЕ

от 21 декабря 2018 г. N 306-КГ18-13567

Резолютивная часть определения объявлена 19.12.2018.

Полный текст определения изготовлен 21.12.2018.

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

председательствующего судьи Завьяловой Т.В.,
судей Павловой Н.В., Першутова А.Г.

рассмотрела в открытом судебном заседании дело по кассационной жалобе общества с ограниченной ответственностью "Волжский Терминал" на решение Арбитражного суда Саратовской области от 10.10.2017 по делу N А57-9401/2017 и постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 24.05.2018 по тому же делу по заявлению общества о признании недействительными и отмене решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы N 2 по Саратовской области от 25.01.2017 N 16328 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения и решения от 25.01.2017 N 91 об отказе в возмещении полностью суммы налога на добавленную стоимость, заявленной к возмещению в части (с учетом решения Управления Федеральной налоговой службы Российской Федерации по Саратовской области от 06.04.2017), а также о признании недействительными и отмене решений Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы Российской Федерации по крупнейшим налогоплательщикам по Саратовской области от 15.05.2017 N 23 об отказе в возмещении полностью суммы налога на добавленную стоимость и N 249 об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения и о доначислении недоимки по налогу на добавленную стоимость.

В заседании приняли участие представители:

от общества с ограниченной ответственностью "Волжский Терминал" - Нуртдинова Е.Д.,

от Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы N 2 по Саратовской области - Талыбов И.Р., Тотикова М.Т.;

от Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы Российской Федерации по крупнейшим налогоплательщикам по Саратовской области - Талыбов И.Р., Тотикова М.Т.;

от Управления Федеральной налоговой службы по Саратовской области - Емельянов И.Н., Талыбов И.Р., Тотикова М.Т.

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

установила:

по результатам проведения камеральной налоговой проверки уточненной налоговой декларации N 3 по налогу на добавленную стоимость (далее - НДС), представленной 09.06.2016 обществом с ограниченной ответственностью "Волжский терминал" (далее - общество, налогоплательщик), Межрайонной инспекцией Федеральной налоговой службы N 2 по Саратовской области (далее - межрайонная инспекция N 2) составлен акт от 22.09.2016 N 16602 и вынесено решение от 25.01.2017 N 91 об отказе в возмещении полностью суммы НДС, а также решение от 25.01.2017 N 16328 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, которым обществу отказано в возмещении суммы НДС в размере 18 037 352 рублей, начислена недоимка по НДС в размере 46 043 496 рублей, пени в размере 2 743 039,02 рублей, а также штраф за неуплату налога в размере 6 875 123,20 рублей, предусмотренный пунктом 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Налоговый кодекс).

С учетом изменений, внесенных Управлением Федеральной налоговой службы по Саратовской области 06.04.2017 в решение от 25.01.2017 N 16328 по результатам рассмотрения апелляционной жалобы общества, налогоплательщику отказано в возмещении НДС в размере 18 037 352 рублей, доначислен налог в размере 2 258 253 рублей.

Начиная с 28.07.2016, общество состоит на налоговом учете в Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Саратовской области (далее - инспекция по крупнейшим налогоплательщикам).

Обществом 16.12.2016 представлена уточненная налоговая декларация N 5 по НДС за 1 квартал 2016 года, по результатам проверки которой межрайонной инспекцией по крупнейшим налогоплательщикам вынесено решение от 15.05.2017 N 23 об отказе в возмещении полностью суммы НДС в сумме 16 912 026 рублей и решение от 15.05.2017 N 249 об отказе в привлечении к налоговой ответственности, обществу предложено уплатить недоимку по НДС в размере 3 383 579 рублей.

Не согласившись с решениями, принятыми межрайонной инспекцией N 2 и межрайонной инспекцией по крупнейшим налогоплательщикам по результатам камеральных налоговых проверок уточненных налоговых деклараций N 3 и N 5 по НДС за 1 квартал 2016 года, общество обратилось в арбитражный суд с заявлениями, в которых просило признать данные ненормативные правовые акты недействительными в части восстановления НДС по основным средствам, оприходованным в качестве металлолома в размере 20 295 605 рублей.

Дела по заявлениям об оспаривании решений межрайонной инспекции N 2 и решений межрайонной инспекции по крупнейшим налогоплательщикам объединены Арбитражным судом Саратовской области в одно производство.

Решением Арбитражного суда Саратовской области от 10.10.2017 в удовлетворении заявленных требований отказано.

Постановлением Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 18.01.2018 решение суда от 10.10.2017 отменено, по делу принят новый судебный акт об удовлетворении заявленных требований.

Арбитражный суд Поволжского округа постановлением от 24.05.2018 отменил постановление суда апелляционной инстанции от 18.01.2018 и оставил в силе решение суда первой инстанции от 11.10.2017.

В кассационной жалобе, направленной в Верховный Суд Российской Федерации, общество просит отменить постановление арбитражного суда кассационной инстанции, ссылаясь на допущенные судом существенные нарушения норм материального права, оставив в силе постановление суда апелляционной инстанции.

Определением судьи Верховного Суда Российской Федерации Павловой Н.В. от 19.11.2018 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 межрайонная инспекция по крупнейшим налогоплательщикам 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, в результате аварии, произошедшей 26.08.2015, принадлежащие обществу объекты основных средств (оборудование маслоэкстракционного цеха) пришли в негодность и списаны с бухгалтерского учета. Оставшиеся после ликвидации объектов запасные части и отходы лома цветных металлов приняты обществом к учету в качестве материалов.

В 1 квартале 2016 года общество произвело реализацию лома цветных металлов, оставшегося после ликвидации объектов основных средств, в адрес общества с ограниченной ответственностью "Вектор-А" на общую сумму 196 200 рублей, отразив данную операцию в налоговых декларациях в качестве необлагаемой в соответствии с подпунктом 25 пункта 2 статьи 149 Налогового кодекса.

Основанием доначисления НДС в размере 20 295 605 рублей по результатам налоговых проверок уточненных налоговых деклараций за 1 квартал 2016 года послужили выводы межрайонной инспекции N 2 и межрайонной инспекции по крупнейшим налогоплательщикам о том, что суммы налога, ранее правомерно принятые к вычету по частично амортизированным основным средствам, подлежат восстановлению в силу пункта 3 статьи 170 Налогового кодекса, поскольку операции по реализации металлолома, оставшегося после ликвидации данных объектов, не подлежат налогообложению.

Суд первой инстанции, признавая законными оспариваемые решения налоговых органов и отказывая в удовлетворении заявленных требований, исходил из того, что на основании подпункта 1 пункта 2 и подпункта 2 пункта 3 статьи 170 Налогового кодекса суммы НДС, ранее принятые к вычету при приобретении объектов основных средств, подлежат восстановлению пропорционально остаточной стоимости данных объектов.

Суд апелляционной инстанции, отменяя решение суда первой инстанции и удовлетворяя заявленные требования, руководствовался теми же нормами Налогового кодекса и отметил, что отходы лома, образовавшиеся из объектов основных средств в результате аварии, не являются специально произведенным обществом товаром и не представляют из себя товар, приобретенный для производства продукции. Реализованные товары (отходы в виде лома цветных металлов) по своим функциональным и физическим характеристикам отличаются от объектов основных средств, в связи с чем обязанность по восстановлению налога, ранее принятого к вычету при приобретении объектов основных средств, у общества в рассматриваемой ситуации не возникла.

Суд округа признал правильными выводы суда первой инстанции и на этом основании отменил постановление суда апелляционной инстанции.

Между тем судами не учтено следующее.

На основании пункта 3 статьи 3 Налогового кодекса необходимо принимать во внимание, что по своей экономико-правовой природе НДС является налогом на потребление товаров (работ, услуг), системно взимаемым на каждой стадии их производства и реализации субъектами хозяйственного оборота до передачи потребителю исходя из стоимости (цены), добавленной на каждой из указанных стадий (определения Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 03.10.2017 № 305-КГ17-4111, от 13.09.2018 № 309-КГ18-7790).

Признание НДС в качестве налога, перелагаемого на потребителей, означает, что хозяйствующим субъектам, приобретающим товары (работы, услуги) для использования при совершении облагаемых операций, должна быть предоставлена возможность вычесть из НДС, исчисленного при совершении собственных облагаемых операций, и предъявленного к оплате покупателям, суммы так называемого "входящего" налога - суммы НДС, предъявленные контрагентами самому налогоплательщику при приобретении у них товаров (работ, услуг).

При этом в силу принципа нейтральности НДС по отношению к хозяйствующим субъектам, вытекающего из природы данного налога как налога на личное и приравненное к нему потребление, и отражающего закрепленное в пункте 1 статьи 3 Налогового кодекса требование равного отношения к налогоплательщикам, хозяйствующие субъекты, юридически признаваемые плательщиками НДС, и осуществляющие одинаковые облагаемые налогом операции, не должны подвергаться различному налогообложению, в частности, при решении вопроса о возможности предоставления им права вычета сумм "входящего" НДС, в отсутствие к тому разумных и объективных причин, согласующихся с природой налога.

Как установлено пунктом 2 статьи 171 Налогового кодекса, вычетам подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения.

В случаях приобретения товаров (работ, услуг), в том числе основных средств, используемых для операций по производству и (или) реализации товаров (работ, услуг), не подлежащих налогообложению, суммы налога, предъявленные покупателю при приобретении

товаров (работ, услуг), учитываются в их стоимости (подпункт 1 пункта 2 статьи 170 Налогового кодекса).

Толкование норм упомянутых статей главы 21 Налогового кодекса позволяет сделать вывод о том, что законом установлен критерий, в соответствии с которым суммы НДС, включенные в цену приобретенных товаров (работ, услуг), налогоплательщик либо предъявляет к налоговому вычету, либо включает в состав расходов при исчислении налога на прибыль. Таким критерием является характер использования приобретенных товаров (работ, услуг), а именно: используются они для совершения операций, подлежащих обложению налогом на добавленную стоимость, или для операций, не подлежащих обложению названным налогом (освобождаемых от налогообложения). Данная позиция изложена в постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 20.10.2009 N 9084/09.

Несовпадение предполагаемого использования товаров (работ, услуг) на момент применения налоговых вычетов и фактического способа распоряжения товарами, результатами работ и оказанных услуг, в той мере, в какой это свидетельствует о нарушении установленного пунктом 2 статьи 171 Налогового кодекса условия вычета, может влечь за собой необходимость последующей корректировки заявленных вычетов.

В целях такой корректировки положениями подпункта 2 пункта 3 статьи 170 Налогового кодекса предусмотрено восстановление принятых к вычету сумм налога, если приобретенные товары (работы, услуги), в том числе основные средства, в дальнейшем начинают использоваться для осуществления операций, указанных в пункте 2 статьи 170 Налогового кодекса, не влекущих необходимость исчисления и уплаты НДС при их совершении.

Особенностью основных средств при этом является то, что данные товары, как правило, предназначены для длительной эксплуатации в качестве средств производства, их стоимость переносится на стоимость произведенных товаров (работ, услуг) не одновременно, а по мере эксплуатации. Соответственно, в подпункте 2 пункта 3 статьи 170 Налогового кодекса закреплён механизм восстановления налога пропорционально остаточной стоимости объектов основных средств.

Однако ликвидация объектов основных средств не образует основание восстановления налога, указанное в подпункте 2 пункта 3 статьи 170 Налогового кодекса, поскольку приводит к прекращению физического существования этих объектов, а не к их дальнейшему использованию в необлагаемой деятельности.

Из содержания подпункта 1 пункта 2 статьи 170, пункта 2 статьи 171 Налогового кодекса также не вытекает, что право на вычет "входящего" налога, правомерно заявленное налогоплательщиком при приобретении объектов основных средств, утрачивается (корректируется), если невозможность продолжения использования данных объектов для осуществления облагаемых налогом операций обусловлена не отказом налогоплательщика от дальнейшего ведения облагаемой налогом деятельности, в частности, при принятии решения о ликвидации организации, а наступлением неблагоприятных событий, сопутствующих ведению этой деятельности.

Иной подход к толкованию положений главы 21 Налогового кодекса не отвечал бы принципу нейтральности НДС и, следовательно, требованиям пунктов 1 и 3 статьи 3 Налогового кодекса, поскольку приводил бы к возложению различной налоговой нагрузки на хозяйствующих субъектов, приобретших объекты основных средств для использования в качестве средств производства при осуществлении облагаемых НДС операций, в зависимости от результатов хозяйственной деятельности и возникших в рамках ее осуществления потерь.

Таким образом, само по себе прекращение использования оборудования в связи с произошедшей на производстве аварией, не должно влечь корректировку (восстановление) налога, ранее принятого к вычету при приобретении объектов основных средств, в части, приходящейся на их остаточную стоимость.

При рассмотрении дела суды вопреки части 1 статьи 65 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации не учли изложенного и не дали оценку тому, привела ли производственная авария в маслоэкстракционном цехе к прекращению деятельности

налогоплательщика без возможности ее продолжения, либо у общества имеется намерение и способность возобновить совершение облагаемых налогом операций, преодолев последствия аварии.

Вместо этого суды придали значение обстоятельствам, касающимся судьбы материалов (лома цветных металлов), образовавшихся по результатам ликвидации объектов основных средств.

Однако тот факт, что операции по реализации лома цветных металлов освобождены от налогообложения, позволял ставить вопрос о корректировке налоговых вычетов по правилам подпункта 2 пункта 3 статьи 170 Налогового кодекса лишь в части стоимости металлолома, принятого к учету по результатам ликвидации объектов основных средств и реализованного.

При таком положении вывод суда первой инстанции и суда округа о необходимости корректировки налогового вычета, ранее заявленного в размере 22 340 547 рублей, и восстановления налога в размере 20 295 605 рублей, исходя из соотношения остаточной и первоначальной стоимости объектов основных средств, не может быть признан обоснованным.

В то же время, поскольку по итогам ликвидации объектов основных средств общество реализовало лом цветных металлов, операции по реализации которого освобождены от налогообложения, не может считаться правомерным и вывод суда апелляционной инстанции о признании незаконными произведенных доначислений в полном объеме.

Принимая во внимание изложенное, Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации находит, что состоявшиеся по делу 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 изложенную в настоящем определении позицию, 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 Саратовской области от 10.10.2017 по делу N А57-9401/2017, постановление Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 18.01.2018 и постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 24.05.2018 по тому же делу отменить.

Дело направить на новое рассмотрение в Арбитражный суд Саратовской области.

Председательствующий судья
Т.В.ЗАВЬЯЛОВА

Судья
Н.В.ПАВЛОВА

Судья
А.Г.ПЕРШУТОВ