

ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

№ 305-ЭС19-14421

О П Р Е Д Е Л Е Н И Е

г. Москва

14.11.2019

Дело № А41-76253/2018

Резолютивная часть определения объявлена 13.11.2019

Полный текст определения изготовлен 14.11.2019

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

председательствующего Завьяловой Т.В.,

судей Антоновой М.К., Прониной М.В.

рассмотрела в открытом судебном заседании дело по кассационной жалобе общества с ограниченной ответственностью «КРКА ФАРМА» на постановление Арбитражного суда Московского округа от 31.05.2019 по делу № А41-76253/2018 Арбитражного суда Московской области

по заявлению общества с ограниченной ответственностью «КРКА ФАРМА» о признании недействительным решения Инспекции Федеральной налоговой службы по г. Истре Московской области от 18.04.2018 № 1025 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения,

с учетом внесенных в него изменений решением Управления Федеральной налоговой службы по Московской области от 18.07.2018 № 07-12/079874@.

В заседании приняли участие:

от общества с ограниченной ответственностью «КРКА ФАРМА» –
Мамонова А.А., Стрелкова Е.Б.;

от Инспекции Федеральной налоговой службы по г. Истре Московской области – Полозков Д.С., Смирнов Т.С., Фокин А.Н.

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 по г. Истре Московской области (далее – инспекция, налоговый орган) проведена выездная налоговая проверка общества с ограниченной ответственностью «КРКА ФАРМА» по вопросам правильности исчисления и своевременности уплаты налогов и сборов за период с 01.01.2013 по 31.12.2015.

По результатам проведенной проверки налоговым органом принято решение от 18.04.2018 № 1025, согласно которому, с учетом внесенных в него решением Управления Федеральной налоговой службы по Московской области от 18.07.2018 № 07-12/079874@ изменений, налогоплательщику доначислен налог на добавленную стоимость (далее – НДС) на общую сумму 52 399 571 рубль и начислены пени в сумме 14 381 928 рублей.

Не согласившись с произведенными доначислениями, общество обратилось в арбитражный суд с заявлением, в котором просило признать недействительным решение инспекции.

Решением Арбитражного суда Московской области от 29.11.2018, оставленным без изменения постановлением Десятого арбитражного апелляционного суда от 11.03.2019, требование общества удовлетворено.

Постановлением Арбитражного суда Московского округа от 31.05.2019 вышеуказанные судебные акты отменены, дело направлено на новое рассмотрение в суд первой инстанции.

В кассационной жалобе, поданной в Верховный Суд Российской Федерации, общество, ссылаясь на существенные нарушения судом округа норм материального и процессуального права, просит отменить принятое им постановление.

Определением судьи Верховного Суда Российской Федерации Завьяловой Т.В. от 08.10.2019 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 обжалуемый судебный акт 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, общество осуществляет предпринимательскую деятельность по оптовой торговле фармацевтической продукцией.

С целью осуществления названного вида деятельности налогоплательщик заключил с обществом с ограниченной ответственностью «КРКА-РУС» (далее – общество «КРКА-РУС»), как производителем лекарственных препаратов, договор № КР-240/2011 от 21.11.2011 на поставку лекарственных препаратов.

Согласно условиям договора продавец (общество «КРКА-РУС») поставляет, а покупатель (налогоплательщик) принимает и своевременно оплачивает лекарственные препараты. Цена продукции формируется на основании прайс-листа продавца на момент выставления счета с учетом условий, предусмотренных договором (пункт 2.1). Стороны могут определить в счетах иные, чем предусмотренные договором условия оплаты, а также скидки. Согласованные сторонами счета являются единственно приоритетным документом, определяющим цену продукции и условия оплаты (пункт 2.2).

Между продавцом и покупателем также заключены дополнительные соглашения, согласно которым обществу предоставляется премия в виде кредит-ноты на последний день отчетного периода на основании письменного расчета, которым стороны подтверждают сумму закупленной продукции и размер причитающейся премии. Предоставленная премия засчитывается в счет непогашенной задолженности покупателя. При отсутствии задолженности премия засчитывается как оплата будущих поставок.

В дополнительных соглашениях указано, что премия является самостоятельным вознаграждением, не приводящим к изменению цены единицы продукции, закупаемой покупателем по договору. Предоставление премии не требует исправления или переоформления товаросопроводительных документов.

Основанием для доначисления названных сумм НДС и пеней послужил вывод налогового органа о нарушении налогоплательщиком подпункта 4 пункта 3 статьи 170 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Налоговый кодекс), поскольку общество не произвело корректировку своих налоговых обязанностей и не восстановило суммы НДС, ранее принятые к вычету, в связи с получением названных премий от поставщика.

Рассматривая спор, суды первой и апелляционной инстанций удовлетворили заявленное требование, признав решение налогового органа незаконным. При этом суды на основании оценки представленных в материалы дела документов, в том числе товарных накладных, соответствующих им

счетов-фактур и платежных поручений, регистров бухгалтерского учета, пришли к выводу о том, что премии, получаемые налогоплательщиком от продавца за достигнутый объем покупок, не являлись формой торговой скидки и не уменьшали стоимость продукции и, следовательно, их получение не влекло необходимость восстановления НДС покупателем.

Суд округа, отменяя состоявшиеся по делу судебные акты, указал, что судами первой и апелляционной инстанций при рассмотрении дела не учтены доводы налогового органа относительно того, что в заключенных обществом договорах предоставление премий поставлено в зависимость от выполнения таких условий, как достижение определенного объема продаж товаров, своевременности оплаты т.п. Как отметил суд округа, это может означать, что согласованные условия предоставления премии не вышли за пределы исполнения обязательств по договорам поставки (передача товаров и их оплата) и, следовательно, предоставление премий фактически изменяет цену договора.

Суд округа также указал, что выводы судов о незаконности произведенных доначислений НДС, сделанные со ссылкой на отсутствие в договорах и соглашениях общества условий, согласно которым выплата премии уменьшает стоимость отгруженных товаров, по сути основаны на предписаниях пункта 2.1 статьи 154 Налогового кодекса (введен Федеральным законом от 05.04.2013 № 39-ФЗ), которые не действовали в период 1 и 2 кварталов 2013 года и в силу пункта 4 статьи 5 Налогового кодекса обратной силы не имеют.

Между тем судом округа не учтено следующее.

На основании пункта 1 статьи 30 Налогового кодекса, статей 1 и 2 Закона Российской Федерации от 21.03.1991 № 943-1 «О налоговых органах Российской Федерации» налоговые органы составляют единую централизованную систему контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, состоящую из федерального органа исполнительной власти,

уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов, и его территориальных органов.

Законодательно закреплённое единство системы налоговых органов предполагает ведомственную субординацию территориальных налоговых органов – налоговых инспекций по отношению к федеральному органу исполнительной власти, уполномоченному по контролю и надзору в области налогов и сборов – Федеральной налоговой службе.

В соответствии с Положением о Федеральной налоговой службе, утвержденным постановлением Правительства Российской Федерации от 30.0.2004 № 506 (пункты 1 и 2, подпункты 5.6 и 6.3), к полномочиям Федеральной налоговой службы как федерального органа исполнительной власти уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов и находящегося в ведении Министерства финансов Российской Федерации отнесено информирование налогоплательщиков о законодательстве о налогах и сборах, разъяснение вопросов, отнесенных к сфере данного органа.

В постановлении Конституционного Суда Российской Федерации от 31.03.2015 № 6-П отмечено, что тем самым не исключается право Федеральной налоговой службы принимать акты информационно-разъяснительного характера, с тем, чтобы обеспечить единообразное применение налогового законодательства налоговыми органами на всей территории Российской Федерации.

Такие акты, как указывается Конституционным Судом Российской Федерации, адресованы непосредственно налоговым органам и должностным лицам, применяющим соответствующие законоположения. Обязательность содержащихся в них разъяснений для налогоплательщиков нормативно не закреплена.

Вместе с тем, поскольку в силу принципа ведомственной субординации территориальные налоговые органы обязаны в правоотношениях с налогоплательщиками руководствоваться исходящими от Федеральной налоговой службы разъяснениями норм налогового законодательства – такие

акты опосредованно, через правоприменительную деятельность должностных лиц налоговых органов приобретают, по сути, обязательный характер и для неопределенного круга налогоплательщиков.

Федеральная налоговая служба в связи с возникающими в правоприменительной практике вопросами исчисления сумм НДС при выплате поставщиком премии за приобретение определенного объема товаров и выполнение других согласованных сторонами условий договора издала письмо от 09.06.2015 № ГД-4-3/9996@, в котором довела до нижестоящих налоговых органов и налогоплательщиков позицию о порядке применения положений главы 21 Налогового кодекса в отношении премий (вознаграждений), выплачиваемых продавцом товаров их покупателю за достижение определенного договором объема закупок товаров.

В целях снижения количества налоговых и судебных споров Федеральная налоговая служба в названном письме обратила внимание на то, что при получении покупателем от продавцов премий (бонусов) за приобретение определенного объема товаров в период до 01.07.2013, когда по условиям договора стоимость отгруженных товаров на сумму выплачиваемой (предоставляемой) премии (бонуса) не изменяется, либо при отсутствии таких условий в договоре, обязанность по корректировке налоговых вычетов у покупателя не возникает и право на корректировку налоговой базы по НДС и суммы налога у продавца отсутствует.

Названное разъяснение Федеральной налоговой службы опубликовано для всеобщего сведения и направлено в адрес территориальных налоговых органов для использования в работе, то есть способно сформировать у налогоплательщиков соответствующие законные ожидания относительно оценки своего поведения со стороны государства как правомерного (не требующего самостоятельного исправления), неизменности своего статуса как лица, исполнившего налоговую обязанность правильно и полно.

Принимая во внимание, что данное разъяснение не влечет ухудшение положения налогоплательщиков, на основании пунктов 6 -7 статьи 3, пункта 1 статьи 30 Налогового кодекса проверка законности оспариваемого решения инспекции должна осуществляться, в том числе, с учетом того, не вошли ли действия инспекции в противоречие с позицией Федеральной налоговой службы, изложенной в письме от 09.06.2015 № ГД-4-3/9996@.

При рассмотрении дела судами первой и апелляционной инстанций установлено, что по условиям договоров, заключенных между налогоплательщиком и обществом «КРКА-РУС», предоставление премий покупателю не влекло за собой пересмотр договорных цен ранее отгруженной продукции, а фактическое поведение сторон сделки (избранный сторонами договора способ оформления документов при предоставлении премии) не свидетельствовало об обратном.

Материалы дела также не содержат доказательства того, что общество «КРКА-РУС» самостоятельно уточнило свою налоговую обязанность по НДС в связи с предоставлением премий налогоплательщику, уменьшив на суммы выплаченных премий налоговую базу или заявив налоговые вычеты по пункту 13 статьи 171 Налогового кодекса в связи с выставлением корректировочных счетов-фактур. На наличие такого рода обстоятельств инспекция в ходе рассмотрения дела не ссыалась.

Напротив, как установили суды первой и апелляционной инстанций, общество «КРКА-РУС» направило налогоплательщику письмо от 13.12.2017, в котором подтвердило, что в связи с выплатой премий за 1 и 2 кварталы 2013 года корректировочные счета-фактуры выставляться не будут.

Следовательно, судами установлена совокупность обстоятельств, при наличии которых в соответствии со статьей 30 Налогового кодекса и позицией Федеральной налоговой службы, выраженной в упомянутом письме, результатом проведенной в отношении общества выездной налоговой проверки не могло выступить доначисление НДС, соответствующих сумм пени и штрафов покупателю в связи с получением премий от поставщика.

При таком положении требования общества обоснованно удовлетворены судами первой и апелляционной инстанций.

Кроме того, как видно из содержания обжалуемого постановления суда округа, отменяя состоявшиеся по делу судебные акты и направляя дело на новое рассмотрение, арбитражный суд кассационной инстанции указал, что суд первой инстанции в принятом им решении вопреки требованиям статей 8, 9 и 65 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации не изложил и не дал оценку установленным налоговым органом фактическим обстоятельствам и представленным им доказательствам, которые указаны инспекцией в кассационной жалобе, и в основу решения положил пояснения налогоплательщика, не приведя мотивов, по которым им отклонены либо признаны недостоверными доказательства, представленные налоговым органом. В свою очередь, суд апелляционной инстанции, повторно рассмотрев дело, указанные недостатки не исправил.

Вместе с тем в действительности решение суда первой инстанции и постановление суда апелляционной инстанции упомянутых недостатков не содержат.

В решении суда первой инстанции приведены как основания доначисления налогов по результатам налоговой проверки, изложенные инспекцией, так и доводы налогоплательщика. Суд первой инстанции привел мотивы, по которым пришел к выводу о том, что в рассматриваемом деле предоставление премий обществу со стороны поставщика не изменяло цену поставленной продукции, сославшись при этом на положения договора, переписку сторон договора, выставленные при исполнении договора документы и бухгалтерские регистры. Суд апелляционной инстанции согласился с оценкой доказательств, данной судом первой инстанции.

В свою очередь суд округа, в нарушение подпункта 13 пункта 2 статьи 289 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации не указал в принятом им постановлении, какие доказательства, представленные инспекцией, имели значение для правильного разрешения спора,

но в нарушение принципов равноправия и состязательности сторон не были исследованы судами первой и апелляционной инстанций и (или) не получили должной оценки в состоявшихся по делу судебных актах.

Таким образом, арбитражный суд кассационной инстанции не установил несоответствие выводов судов первой и апелляционной инстанций фактическим обстоятельствам дела и имеющимся в деле доказательствам, но вопреки части 1 статьи 288 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации фактически отменил состоявшиеся по делу судебные акты по данному процессуальному основанию, дав судам указания о повторной оценке доказательств, которые уже являлись предметом оценки судов с соблюдением требований норм процессуального права.

Принимая во внимание изложенное, Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации считает, что постановление арбитражного суда кассационной инстанции подлежит отмене на основании части 1 статьи 291.11 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, как принятое с существенным нарушением норм материального и процессуального права, а решение суда первой инстанции и постановление суда апелляционной инстанции – подлежат оставлению в силе.

Руководствуясь статьями 176, 291.11 - 291.15 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации

определила:

постановление Арбитражного суда Московского округа от 31.05.2019 по делу № А41-76253/2018 Арбитражного суда Московской области отменить.

Решение Арбитражного суда Московской области от 29.11.2018 и постановление Десятого арбитражного апелляционного суда от 11.03.2019 по тому же делу оставить в силе.

Председательствующий

Т.В. Завьялова

Судьи

М.К. Антонова

М.В. Пронина