

ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

№ 302-ЭС19-26210

О П Р Е Д Е Л Е Н И Е

г. Москва

22 июня 2020 г.

Дело № А58-2863/2018

Резолютивная часть определения объявлена 19 июня 2020 года.

Полный текст определения изготовлен 22 июня 2020 года.

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 кассационную жалобу Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 10 по Республике Саха (Якутия) на решение Арбитражного суда Республики Саха (Якутия) от 07.11.2018, постановление Четвертого арбитражного апелляционного суда от 27.05.2019 и постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 04.10.2019 по делу № А58-2863/2018

по заявлению акционерного общества «Саханефтегазсбыт» к Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 10 по Республике

Саха (Якутия) об обязанности возвратить из бюджета излишне уплаченную сумму налога на добавленную стоимость (далее – НДС) в качестве налогового агента по операциям освежения и замены материальных ценностей государственного резерва в размере 236 517 501 рубля.

В заседании приняли участие представители:

от акционерного общества «Саханефтегазбыт» - Бутаев С.А.,
Смирнова С.В., Тарасова Ю.С.;

от Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 10 по Республике Саха (Якутия) - Денисаев М.А., Егорова А.В., Матвиенко А.А.

Заслушав доклад судьи Верховного Суда Российской Федерации Антоновой М.К., выслушав объяснения представителей участвующих в деле лиц, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации

установила:

между Управлением Федерального агентства по государственным резервам по Дальневосточному федеральному округу (далее – управление Росрезерва) и акционерным обществом «Саханефтегазбыт» (далее – общество, налогоплательщик) заключены государственные контракты от 02.12.2011 № ГР/272 и от 20.11.2012 № ГР/241 на ответственное хранение материальных ценностей государственного резерва.

Во исполнение данных государственных контрактов общество осуществляло в 2012 – 2013 годах хранение продукции государственного резерва.

В соответствии с принятыми на себя обязательствами общество в 2012 и 2013 годах произвело освежение продукции путем выпуска и закладки в государственный резерв аналогичного количества продукции.

При этом общество в качестве налогового агента исчислило и уплатило в бюджет за счет собственных средств налог на добавленную стоимость (далее – НДС) в размере 42 432 580 рублей и 194 084 921 рубля соответственно.

Общество обратилось в арбитражный суд с иском о взыскании с управления Росрезерва 236 517 501 рубля задолженности по НДС, уплаченной платежными поручениями от 26.06.2013, 22.07.2013, 19.08.2013, 06.09.2013, 21.10.2013, 21.01.2014, 10.02.2014, 13.03.2014, 14.07.2014, 11.07.2014, 06.08.2014, 27.11.2013, 17.12.2013.

Решением Арбитражного суда Хабаровского края от 27.08.2015 по делу № А73-2593/2015, вступившим в законную силу, обществу отказано в удовлетворении искового требования, исходя из положений статей 39, 146, 161, 164, 171, 173 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Налоговый кодекс), согласно которым уплаченный обществом НДС по операциям выпуска и поставки материальных ценностей государственного резерва не подлежит взысканию с управления Росрезерва, компенсация расходов на уплату НДС осуществляется путем реализации права на применение налогового вычета.

Общество, полагая, что им излишне уплачены в бюджет суммы НДС по вышеприведенным платежным поручениям, обратилось в Межрайонную инспекцию Федеральной налоговой службы № 10 по Республике Саха (Якутия) (далее – инспекция, налоговый орган) с заявлениями о возврате 236 517 501 рубля НДС.

Решением инспекции от 14.11.2017 № 49 обществу отказано в возврате НДС в связи с пропуском трехлетнего срока, установленного пунктом 7 статьи 78 Налогового кодекса.

Управление Федеральной налоговой службы по Республике Саха (Якутия), рассмотрев апелляционную жалобу налогоплательщика, решением от 19.01.2018 № 05-17/00886 оставило указанное решение инспекции без изменения.

Считая отказ налогового органа в возврате излишне уплаченного налога незаконным, общество обратилось в арбитражный суд с заявлением, в котором просило обязать инспекцию возвратить из бюджета излишне уплаченную сумму в качестве налогового агента по операциям освежения и замены материальных ценностей государственного резерва в размере 236 517 501 рубля

(с учетом уточнения заявленных требований в порядке статьи 49 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации).

Решением Арбитражного суда Республики Саха (Якутия) от 07.11.2018, оставленным без изменения постановлением Четвертого арбитражного апелляционного суда от 27.05.2019 и постановлением Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 04.10.2019, заявленное обществом требование удовлетворено.

Судебные инстанции, руководствуясь положениями статей 21, 24, 39, 78, 146, 154, 161, 168, 171, 173 174 Налогового кодекса, статей 2, 8, 11, 13 Федерального закона от 29.12.1994 №79-ФЗ «О государственном материальном резерве» (далее – Закон о государственном материальном резерве), правовыми позициями, изложенными в постановлениях Конституционного Суда Российской Федерации от 28.03.2000 № 5-П и от 20.02.2001 № 3-П, и установив, что срок подлежит исчислению со дня вступления в силу решения Арбитражного суда Хабаровского края по делу № А73-2593/2015 (28.01.2016), пришли к выводу об отсутствии у налогового органа правовых оснований для отказа обществу в возврате излишне уплаченного налога.

Удовлетворяя заявленное требование, судебные инстанции исходили из того, что требуемая к возврату сумма НДС является излишне уплаченной и подлежит возврату, поскольку фактически уплачена обществом в бюджет в качестве налогового агента при совершении товарообменных операций, по которым не производилось выплат денежных средств за поставленную продукцию.

При этом суды отклонили довод инспекции со ссылкой на пункт 12 Обзора судебной практики Верховного Суда Российской Федерации, утвержденного Президиумом 20.12.2016 (далее – Обзор от 20.12.2016), полагая, что содержащаяся в указанном пункте Обзора правовая позиция с учетом конкретных обстоятельств дела не исключает возможность возмещения налога

посредством обращения в арбитражный суд с требованием о возврате излишне уплаченного налога.

Не согласившись с принятыми по делу судебными актами, инспекция обратилась в Верховный Суд Российской Федерации с кассационной жалобой, в которой ставит вопрос об их отмене, ссылаясь на существенное нарушение судами норм материального и процессуального права.

Определением судьи Верховного Суда Российской Федерации Антоновой М.К. от 07.04.2020 кассационная жалоба налогового органа вместе с делом передана для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации.

В отзыве на кассационную жалобу общество просит оставить обжалуемые судебные акты без изменения.

Основаниями для отмены или изменения Судебной коллегией Верховного Суда Российской Федерации судебных актов в порядке кассационного производства являются существенные нарушения норм материального права и (или) норм процессуального права, которые повлияли на исход дела и без устранения которых невозможны восстановление и защита нарушенных прав, свобод, законных интересов в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности, а также защита охраняемых законом публичных интересов (часть 1 статьи 291.11 АПК РФ).

Проверив в соответствии с положениями статьи 291.14 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации законность обжалуемых судебных актов, Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации полагает, что кассационная жалоба налогового органа подлежит удовлетворению, а принятые по делу судебные акты – отмене по следующим основаниям.

Процедура закладки и выпуска материальных ценностей в государственный резерв регулируется нормами Закона о государственном материальном резерве, статьей 2 которого предусмотрено, что освежением запасов государственного резерва признается выпуск (реализация или передача

на возмездной или безвозмездной основе на определенных условиях) материальных ценностей из государственного резерва в связи с истечением установленного срока хранения материальных ценностей, тары, упаковки, а также вследствие возникновения обстоятельств, способных повлечь за собой порчу или ухудшение качества хранимых материальных ценностей до истечения установленного срока их хранения, при одновременной поставке и закладке в государственный резерв равного количества аналогичных материальных ценностей. Под закладкой материальных ценностей в государственный резерв понимается принятие материальных ценностей для хранения в государственном резерве.

Содержание и развитие системы государственного резерва, а также расходы, связанные с поставками материальных ценностей в государственный резерв (за исключением поставок в целях освежения государственного резерва и замены материальных ценностей государственного резерва, осуществляемых ответственными хранителями самостоятельно), закладкой материальных ценностей в государственный резерв, ответственным хранением материальных ценностей государственного резерва, обслуживанием материальных ценностей государственного резерва, выпуском материальных ценностей из государственного резерва и перемещением материальных ценностей государственного резерва, являются расходными обязательствами Российской Федерации. Освежение запасов государственного резерва, находящегося у ответственных хранителей, и замена материальных ценностей государственного резерва осуществляются ответственными хранителями самостоятельно, без привлечения дополнительных бюджетных средств (пункт 1 статьи 8, абзац 3 пункта 2 статьи 13 Закона о государственном материальном резерве).

При поставке и закладке ответственным хранителем материальных ценностей в государственный резерв поставщик на основании пункта 1 статьи 168 Налогового кодекса обязан предъявить к оплате покупателю соответствующую сумму налога на добавленную стоимость, исчислить сумму

названного налога, исходя из стоимости реализованных товаров, и уплатить ее в бюджет в порядке, установленном статьей 174 Налогового кодекса.

В случае выпуска материальных ценностей из государственного резерва обязанность по исчислению и уплате налога на добавленную стоимость возникает у получателей названных ценностей.

Из положений пункта 2 статьи 154 Налогового кодекса следует, что при совершении товарообменных операций, облагаемых налогом на добавленную стоимость, каждая из сторон сделки как налогоплательщик учитывает соответствующую операцию по реализации принадлежащих ей товаров при определении налоговой базы, исчисляет и уплачивает налог на добавленную стоимость.

При выпуске материальных ценностей из государственного резерва при одновременной поставке и закладке в него равного количества аналогичных товаров, ответственный хранитель обязан как налогоплательщик учесть при определении налоговой базы по налогу на добавленную стоимость операции по поставке им материальных ценностей в государственный резерв, а как налоговый агент в отношении операций по выпуску товаров из государственного резерва - исчислить и уплатить налог в соответствии с абзацем вторым пункта 3 статьи 161 Налогового кодекса.

Произведенная сторонами операция освежения материальных запасов не предполагает привлечение дополнительных бюджетных средств в качестве компенсации ответственному хранителю затрат при проведении данной операции ввиду равноценности товаров, выпускаемых из государственного резерва и поступающих в распоряжение ответственного хранителя.

При этом обязанность по уплате НДС в бюджет возлагается на налоговых агентов вне зависимости от способов, с помощью которых производились расчеты получателя (покупателя) с собственником имущества, включая денежные или неденежные расчеты, а суммы, уплаченные в качестве НДС в бюджет налоговыми агентами, подлежат компенсации из бюджета через

механизм налоговых вычетов в порядке, установленном статьями 171 - 172 Налогового кодекса.

В случае, когда при совершении товарообменных операций не производилось выплат денежных средств за поставленную продукцию, в связи с чем удержание НДС оказалось невозможным, на налоговом агенте лежит обязанность, установленная подпунктом 2 пункта 3 статьи 24 Налогового кодекса, исчислить подлежащую уплате налогоплательщиком сумму налога и сообщить в налоговый орган о невозможности удержать налог и сумме задолженности соответствующего налогоплательщика.

Таким образом, в случае уплаты НДС из собственных средств, общество - налоговый агент вправе воспользоваться порядком, предусмотренным действующим налоговым законодательством, для возмещения уплаченного налога из бюджета, а именно путем применения налоговых вычетов.

Аналогичная правовая позиция ранее уже высказывалась Судебной коллегией по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации в определении от 29.09.2019 № 305-ЭС16-6809 по делу № А40-64247/2015 и нашла отражение в пункте 12 Обзора от 20.12.2016.

Приведенные выше положения законодательства и сложившаяся судебная практика их применения не были должным образом учтены судами.

Как следует из материалов дела и подтверждается сторонами (соглашением от 29.03.2019), общество, руководствуясь вышеназванными положениями Налогового кодекса, со стоимости поставленной продукции уплатило 236 517 501 рубль НДС в бюджет за счет собственных средств и впоследствии воспользовалось установленным порядком для возмещения уплаченного налога из бюджета.

С учетом вышеприведенных положений законодательства, при реальной уплате НДС в бюджет налогоплательщик имеет право на компенсацию своих потерь с использованием механизма применения соответствующих вычетов.

В ходе рассмотрения дела налоговый орган неоднократно ссыался на предоставление обществу налоговых вычетов в сумме 236 517 501 рубля,

равной уплаченному НДС, и отсутствие в связи с этим излишней уплаты и оснований для дополнительного возврата данной суммы налога (письменные пояснения, апелляционная и кассационная жалобы).

В частности, инспекцией приводился анализ налоговых деклараций и налоговых вычетов со ссылкой на материалы дела, из которых следует, что сумма налога, исчисленная к уплате в бюджет за налоговые периоды 2012, 2013 годов, составляет 236 517 501 рубль. Сумма вычетов в качестве налогового агента по спорным операциям также составила 236 517 501 рубль, что отражено по строке 210 раздела 3 налоговых деклараций за 3-4 кварталы 2013 года и 1 квартал 2014 года, по строке 180 раздела 3 налоговой декларации за 1 квартал 2015 года.

На момент представления обществом заявлений о возврате излишне уплаченных сумм НДС и вынесения судом судебного акта у налогоплательщика отсутствовала переплата по налогам. Факт отсутствия переплаты в карточке расчетов с бюджетом налогоплательщиком не оспаривается.

При таких обстоятельствах, Судебная коллегия полагает, что суды трех инстанций неправоммерно возложили на инспекцию обязанность по возврату обществу 236 517 501 рубля НДС, уплаченного в качестве налогового агента, при отсутствии правовых оснований для удовлетворения заявленного требования.

Оспариваемые судебные акты трех инстанций по данному делу подлежат отмене на основании части 1 статьи 291.11 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, как принятые с существенными нарушениями норм права, повлиявшими на исход дела.

В удовлетворении требования общества следует отказать.

Руководствуясь статьями 291.11 - 291.14 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации

определила:

решение Арбитражного суда Республики Саха (Якутия) от 07.11.2018, постановление Четвертого арбитражного апелляционного суда от 27.05.2019 и постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 04.10.2019 по делу № А58-2863/2018 отменить.

В удовлетворении заявления акционерного общества «Саханефтегазсбыт» отказать.

Председательствующий судья

Т.В.Завьялова

Судья

М.К.Антонова

Судья

Д.В.Тютин