

ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

№ 305-ЭС21-16987

О П Р Е Д Е Л Е Н И Е

г. Москва

14 октября 2021 г.

Судья Верховного Суда Российской Федерации Антонова М.К., изучив по материалам истребованного дела кассационную жалобу публичного акционерного общества «Газпром нефть» на решение Арбитражного суда города Москвы от 30.11.2020, постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 18.02.2021 и постановление Арбитражного суда Московского округа от 21.06.2021 по делу № А40-54086/2020

по заявлению публичного акционерного общества «Газпром нефть» (далее - заявитель, налогоплательщик, общество) о признании недействительными решений Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 2 (далее - инспекция, налоговый орган) от 21.10.2019 № 53, от 21.11.2019 № 5, от 25.11.2019 № 7 и от 13.12.2019 № 17,

установил:

решением Арбитражного суда города Москвы от 30.11.2020, оставленным без изменения постановлением Девятого арбитражного апелляционного суда от 18.02.2021 и постановлением Арбитражного суда Московского округа от 21.06.2021, в удовлетворении требования отказано.

В кассационной жалобе, поданной в Верховный Суд Российской Федерации, общество, ссылаясь на существенное нарушение норм права, просит отменить судебные акты.

Согласно пункту 1 части 7 статьи 291.6 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации по результатам изучения кассационной жалобы судья Верховного Суда Российской Федерации выносит определение об отказе в передаче кассационной жалобы для рассмотрения в судебном заседании

Судебной коллегии Верховного Суда Российской Федерации, если изложенные в кассационной жалобе доводы не подтверждают существенных нарушений норм материального права и (или) норм процессуального права, повлиявших на исход дела, и не являются достаточным основанием для пересмотра судебных актов в кассационном порядке, а также если указанные доводы не находят подтверждения в материалах дела.

При изучении доводов кассационной жалобы по материалам истребованного дела не установлено оснований, по которым жалоба может быть передана для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации.

Как следует из судебных актов, по результатам камеральных налоговых проверок представленных обществом 15.03.2019, 15.04.2019, 16.05.2019, 14.06.2019 налоговых деклараций по акцизу на автомобильный бензин, дизельное топливо, моторные масла для дизельных и (или) карбюраторных (инжекторных) двигателей, прямогонный бензин, средние дистилляты, бензол, параксилол, ортоксилол, авиационный керосин, природный газ за февраль, март, апрель и май 2019 года, инспекцией составлены акты и вынесены решения о доначислении 7 120 351 рубля акцизов, 432 664 рублей 07 копеек процентов, 17 770 рублей 41 копейки пени.

Решением ФНС России от 15.01.2020 № СА-4-9/339@ решение инспекции от 21.10.2019 № 53 отменено в части начисления 17 770 рублей 41 копейки пени, в остальной части решение инспекции оставлено без изменения.

Решениями ФНС России по жалобам общества от 10.01.2020 № СА-4-9/76@, от 14.01.2020 № СА-4-9/291@, от 27.01.2020 № СА-4-9/1139@ решения инспекции оставлены без изменения.

Не согласившись с ненормативными актами инспекции, общество обратилось в арбитражный суд.

Отказывая в удовлетворении заявления и признавая решения инспекции законными, суды первой и апелляционной инстанций, исследовав и оценив представленные в материалы дела доказательства, руководствуясь положениями статей 181, 182, 187, 193, 200, 203 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Налоговый кодекс), пришли к выводу о необоснованном завышении обществом объема нефтяного сырья (определенного в массе брутто вместо массы нетто), направляемого на переработку, что повлекло завышение суммы акциза на нефтяное сырье, предъявленной к возмещению, с чем согласился суд округа.

В кассационной жалобе заявитель указывает, что в силу части 5 статьи 2 Федерального закона от 03.08.2018 № 301-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации» (далее - Федеральный закон от 03.08.2018 № 301-ФЗ) в период с 01.01.2019 по 31.12.2021 включительно для целей исчисления акциза на нефтяное сырье количество нефтяного сырья, направляемого на переработку, определяется в соответствии с порядком, установленным федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по выработке и реализации государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере топливно-

энергетического комплекса, по согласованию с Министерством финансов Российской Федерации.

На основании указанной нормы Приказом Минэнерго России от 20.12.2018 № 1188 утвержден Порядок определения количества нефтяного сырья, направляемого на переработку, в целях исчисления акциза на нефтяное сырье (далее – Порядок), который вступил в действие с 01.01.2019.

Первоначальной редакцией пункта 3 Порядка предусматривалось, что количество нефтяного сырья ($V_{нс}$) определяется в каждом налоговом периоде (календарном месяце) в массе брутто в тоннах.

Приказом Минэнерго России от 20.03.2019 № 256 пункт 3 Порядка изложен в новой редакции, согласно которому количество нефтяного сырья ($V_{нс}$) определяется в каждом налоговом периоде (календарном месяце) в единицах массы нетто в тоннах.

Общество считает, что правомерно пользовалось показателем количества направленного на переработку нефтяного сырья (масса брутто) при исчислении акциза, исходя из первоначальной редакции пункта 3 Порядка.

Между тем, указанные доводы не могут служить основанием для отмены судебных актов.

Из содержания пункта 1 статьи 181, пункта 15 статьи 187, пункта 8 статьи 193 Налогового кодекса следует, что в переработку передается та часть товарной нефти, которая приходится на балласт - воду, соли и механические примеси. Напротив, процесс переработки предполагает очистку товарной нефти от балласта. Таким образом, применение показателя массы брутто (с учетом массы балласта) не имеет юридического значения для целей исчисления акциза.

При этом в пункте 1 статьи 200 Налогового кодекса (в редакции, действовавшей до 31.12.2020) предусмотрен механизм корректировки исчисленных сумм акциза на вычеты.

Согласно пункту 27 статьи 200 Налогового кодекса вычетам подлежат суммы акциза, умноженные на коэффициент 2, исчисленные налогоплательщиком, имеющим свидетельство, в периоде действия свидетельства при совершении им операций, указанных в подпункте 34 пункта 1 статьи 182 Налогового кодекса, и увеличенные на величину $K_{демп}$, определяемую в соответствии с данным пунктом, при условии представления документов, предусмотренных пунктом 28 статьи 201 Налогового кодекса.

Как следует из пояснительной записки к проекту Федерального закона от 03.08.2018 № 301-ФЗ, установление упомянутого налогового вычета являлось одним из элементов введения акциза на нефтяное сырье, направленных на завершение «налогового маневра» в нефтегазовой отрасли, введенного с 01.01.2015 Федеральным законом от 24.11.2014 № 366-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации».

Таким образом, положения законодательства о налогах и сборах, устанавливающие обязанность по уплате акциза в отношении нефтяного сырья, порядок исчисления ставки акциза и регламентирующие применение

налогового вычета организациями, осуществляющими переработку нефтяного сырья, носят взаимосвязанный характер.

По своему экономико-правовому содержанию налоговый вычет, применяемый в отношении нефтяного сырья согласно пункту 27 статьи 200 Налогового кодекса, является не только инструментом решения фискальных задач государства, но также инструментом государственной поддержки нефтеперерабатывающей отрасли, инструментом влияния на динамику розничных цен моторных топлив, имея в виду, что по существу применение вычета приводит к возмещению акциза из бюджета, а не к его уплате.

Иными словами, предусмотренный пунктом 27 статьи 200 Налогового кодекса механизм вычета акцизов по нефтяному сырью выступает формой финансовой поддержки (субсидирования) предприятий нефтеперерабатывающей отрасли со стороны государства.

Применение массы «брутто» при определении количества направленного на переработку нефтяного сырья влечет за собой не увеличение налоговой нагрузки, а напротив, приводит к увеличению возмещения суммы акциза из бюджета.

При таком положении определение количества переданной на переработку нефти с учетом массы балласта (по массе брутто) противоречит как буквальному содержанию положений пункта 15 статьи 187, пункта 8 статьи 193 Налогового кодекса, так и целям, из которых исходил законодатель при установлении преференции, предусмотренной пунктом 27 статьи 200 Налогового кодекса.

В отношении изменений, внесенных Минэнерго России в пункт 3 Порядка, необходимо отметить следующее.

Судебная практика исходит из того, что общеправовой запрет придания обратной силы законам, ухудшающим положение граждан и юридических лиц, означает, что новое правовое регулирование не может распространяться на правоотношения и юридические последствия, возникшие до вступления его в силу, а установившиеся однажды правоотношения, несмотря на вступление в силу нового регулирования, продолжают регулироваться прежними нормативными правовыми актами.

В свою очередь нарушение принципа поддержания доверия к закону и действиям государства может иметь место, если изменение правового регулирования создает неблагоприятные имущественные последствия для добросовестных участников оборота, полагавшихся в определении своих прав, обязанностей и, в конечном счете, своего имущественного положения, на ранее принятые в их отношении правоприменительные акты и (или) устоявшиеся в правоприменительной практике подходы к применению правовых норм органами публичной власти (определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 19.06.2020 № 303-ЭС20-816).

Изложенное согласуется с подходами к содержательному наполнению принципов верховенства права, правовой определенности и защиты правомерных ожиданий, которые применяются в странах континентальной

Европы. Так, Суд Европейского союза в своей практике исходит из того, что принцип защиты правомерных ожиданий может применяться, если ожидания того или иного лица основаны на явном, безусловном и последовательном подтверждении правомерности его поведения со стороны государства. При этом на принцип защиты правомерных ожиданий не может полагаться предусмотрительный и разумный участник экономической деятельности, который должен был ожидать применения соответствующих мер со стороны государства. Принцип защиты правомерных ожиданий может не применяться, если в свете конкретных обстоятельств дела будет установлено, что особо значимый публичный интерес перевешивает частный интерес, основанный на правомерных ожиданиях (решения Европейского суда по правам человека от 16.12.2010 по делу № С-537/08, от 22.06.2006 по делам № С-182/03 и № С-217/03, от 26.06.1990 по делу № С-152/88 и др.).

Таким образом, вышеозначенные принципы применяются с учетом существа ошибки, допущенной государством, быстроты ее устранения и не могут не принимать во внимание оценку разумности поведения самого участника экономического оборота, чтобы в конечном счете обеспечить должный баланс частных и публичных интересов.

В данном случае, внесенные Минэнерго России изменения направлены на исправление ошибки, допущенной при принятии первоначальной редакции Порядка, и по существу связаны с приведением пункта 3 Порядка в соответствие с положениями Налогового кодекса.

Учитывая несоответствие первоначальной редакции пункта 3 Порядка положениям федерального закона, к рассматриваемой ситуации не применимы положения статьи 5 Налогового кодекса.

Что касается принципа поддержания доверия к закону и действиям государства, то в данном случае ошибка в подзаконном акте исправлена в достаточно короткие сроки, а именно, по прошествии нескольких месяцев после начала применения нового механизма исчисления акциза в отношении нефтяного сырья. Следовательно, само по себе то обстоятельство, что первоначальная редакция пункта 3 Порядка сохраняла действие в течение первых трех месяцев действия нового механизма исчисления акциза, не могло привести к формированию у налогоплательщиков устойчивых ожиданий относительно оценки их поведения как правомерного со стороны государства.

При этом использование показателя массы брутто нефти вопреки экономико-правовой природе вычета, предусмотренного пунктом 27 статьи 200 Налогового кодекса, является столь неразумным для профессионального субъекта экономической деятельности, что позволяет рассматривать данную ситуацию как попытку извлечения выгоды из ошибки, допущенной государством.

При таких обстоятельствах налогоплательщик не вправе ссылаться в оправдание своего поведения на принцип поддержания доверия к закону и действиям государства.

При указанных обстоятельствах существенных нарушений норм материального права, а также требований процессуального законодательства, повлиявших на исход судебного разбирательства, судами не допущено.

Учитывая изложенное, руководствуясь статьями 291.6 и 291.8 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации,

определил:

отказать публичному акционерному обществу «Газпром нефть» в передаче кассационной жалобы для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации.

Судья Верховного Суда
Российской Федерации

М.К. Антонова