

ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

№ 305-ЭС24-17887

О П Р Е Д Е Л Е Н И Е

г. Москва

27 января 2025 г.
Дело № А40-143474/2023

Резолютивная часть определения объявлена 22 января 2025 г.

Полный текст определения изготовлен 27 января 2025 г.

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

председательствующего судьи Якимова А.А.,
судей Антоновой М.К., Тютин Д.В.

рассмотрела в открытом судебном заседании кассационную жалобу общества с ограниченной ответственностью «БЕТАСИД РУС» на решение Арбитражного суда города Москвы от 18 сентября 2023 г. и постановление Арбитражного суда Московского округа от 24 июня 2024 г. по делу № А40-143474/2023

по заявлению общества с ограниченной ответственностью «БЕТАСИД РУС» о признании недействительными решений Инспекции Федеральной налоговой службы № 14 по городу Москве от 9 января 2023 г. № 1 об отказе в возмещении частично суммы налога на добавленную стоимость, заявленной к возмещению, и № 34 об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

В заседании приняли участие представители:

от общества с ограниченной ответственностью «БЕТАСИД РУС» -
Андреященко Е.Н., Степанов А.В., Файзрахманова Н.Л.;

от Инспекции Федеральной налоговой службы № 14 по городу Москве –
Давыдов Р.Х., Ефимова А.В., Келих Е.И.

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:

общество с ограниченной ответственностью «БЕТАСИД РУС» (далее –
общество, налогоплательщик) представило в Инспекцию Федеральной
налоговой службы № 14 по городу Москве (далее – инспекция, налоговый
орган) налоговую декларацию по налогу на добавленную стоимость (далее –
НДС) за 2 квартал 2022 г.

По результатам камеральной налоговой проверки представленной
декларации инспекцией составлен акт от 9 ноября 2022 г. № 15261 и 9 января
2023 г. вынесены решения № 34 об отказе в привлечении к ответственности за
совершение налогового правонарушения и № 1 об отказе в возмещении
частично суммы НДС. Данными решениями заявленный обществом к
возмещению НДС уменьшен на 32 685 273 рубля.

Основанием для отказа в возмещении налога послужил вывод инспекции
об отсутствии у налогоплательщика права на применение пониженной
налоговой ставки в размере 10 процентов, предусмотренной пунктом 2
статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации, в отношении
реализуемых семян сахарной свеклы для посева.

Решением Управления Федеральной налоговой службы от 13 апреля
2023 г. № 21-10/041856@ апелляционная жалоба налогоплательщика оставлена
без удовлетворения.

Считая решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения и об отказе в возмещении суммы налога незаконными, общество обратилось в арбитражный суд.

Решением Арбитражного суда города Москвы от 18 сентября 2023 г. в удовлетворении заявленных требований отказано.

Постановлением Девятого арбитражного апелляционного суда от 15 февраля 2024 г. решение суда первой инстанции отменено, требования общества удовлетворены.

Арбитражный суд Московского округа постановлением от 24 июня 2024 г. отменил постановление суда апелляционной инстанции и оставил в силе решение суда от 18 сентября 2023 г.

Не согласившись с принятыми по делу судебными актами судов первой инстанции и округа, общество обратилось в Верховный Суд Российской Федерации с кассационной жалобой, в которой ставит вопрос об их отмене, ссылаясь на существенное нарушение норм материального и процессуального права.

Определением судьи Верховного Суда Российской Федерации от 6 декабря 2024 г. кассационная жалоба вместе с делом передана для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации.

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 полагает, что кассационная жалоба подлежит удовлетворению, а обжалуемые судебные акты - отмене по следующим основаниям.

Как следует из материалов дела и установлено судами, общество в рамках контракта от 7 октября 2021 г. № RU-BT-2021-10-07, заключенного с компанией «BETASEED ГмбХ», ввозит на территорию Российской Федерации (импортирует) семена сахарной свеклы (код по ТН ВЭД РФ: 1209100000), уплачивая НДС на таможне по налоговой ставке 20 процентов.

Семена сахарной свеклы поименованы в Перечне продовольственных товаров с кодом 01.13.72 в соответствии с Общероссийским классификатором продукции по видам экономической деятельности ОК 034-2014 (КПЕС 2008), утвержденным приказом Росстандарта от 31 января 2014 г. № 14-ст (далее – ОКПД). Данная товарная позиция отнесена к группе 01.13 «Овощи и культуры бахчевые, корнеплоды и клубнеплоды».

В таможенной декларации общества в графе описание и характеристика товара содержится следующая информация: семена сахарной свеклы для посева (BETA VULGARIS L.SSP.VULGARIS VAR.SACCHARIFERA ALEF.), дражированные, одноростковые, протравленные, размер фракций 3,50-4,75 мм, не пригодны для употребления в пищу, не для производства пищевых продуктов, не содержат ГМО.

В сертификате соответствия в графе «качество семян» указано, что семена соответствуют «ГОСТ 32066-2013. Межгосударственный стандарт. Семена сахарной свеклы. Посевные качества. Общие технические условия» (введен в действие приказом Росстандарта от 27 июня 2013 г. № 262-ст), категория F1. Данный ГОСТ распространяется на заготавливаемые, калиброванные и готовые к посеву семена сахарной свеклы и устанавливает требования на размерные характеристики и посевные качества.

В соответствии с ГОСТ 32066-2013 «категория F1» - означает: репродукционные семена (фабричные семена) (PC): Семена первой репродукции (PC1) сортов, полученные от размножения семян элиты. Гибридные семена первого поколения относят к категории репродукционных семян (F1). Репродукционные семена предназначены для промышленных посевов. Повторному репродуцированию семена не подлежат.

Согласно протоколам испытаний «Россельхозцентра» семена сахарной свеклы протравливаются протравителями: Форс Магна Вайбранс (Тирам, Тиаметоксам, Тефлутрин, Гимексазол).

Общество реализует данный товар на территории Российской Федерации в адрес различных покупателей – агрофирм, применяя налоговую ставку НДС в размере 10 процентов.

По мнению налогового органа, протравленные для посева семена сахарной свеклы не могут быть отнесены к продовольственным товарам, в связи с чем при их реализации подлежит применению ставка НДС 20 процентов.

Рассматривая спор, суд первой инстанции, руководствуясь положениями пункта 2 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Налоговый кодекс), принимая во внимание Перечень кодов видов продовольственных товаров в соответствии с Общероссийским классификатором продукции по видам экономической деятельности, облагаемых НДС 10 процентов при реализации, утвержденный постановлением Правительства Российской Федерации от 31 декабря 2004 г. № 908 (далее – Постановление № 908), пришел к выводу о наличии у инспекции правовых оснований для принятия оспоренных решений.

Суд исходил из того, что ввезенный и реализуемый обществом товар не подлежит льготному обложению НДС, поскольку семена сахарной свеклы являются протравленными, используются для посева и не могут употребляться в пищу.

Отменяя решение суда первой инстанции, суд апелляционной инстанции пришел к выводу о правомерном применении обществом пониженной ставки НДС при реализации семян сахарной свеклы в адрес контрагентов на территории Российской Федерации, а также при получении сумм аванса в счет предстоящей реализации товара.

Апелляционный суд указал, что факт включения кода вида указанного товара в соответствующий перечень кодов при реализации является достаточным основанием для применения налогоплательщиком при реализации ставки НДС 10 процентов при условии подтверждения соответствия товара коду ОКПД. При этом термин «продовольственные товары», используемый в нормативном регулировании для целей применения ставки НДС 10 процентов, включает как продовольственные пищевые товары, так и продовольственные непищевые товары, которые в процессе роста и (или) переработки преобразуются в дальнейшем в пищевую или кормовую продукцию. В то же

время все семена сахарной свеклы используются исключительно для посева и непосредственно в пищу не употребляются, независимо от того, являются ли они протравленными или нет.

Суд округа, отменяя постановление суда апелляционной инстанции и оставляя в силе решение суда первой инстанции, исходил из того, что само по себе присутствие в перечне кодов видов товаров, облагаемых по налоговой ставке 10 процентов, кода товара, указанного в сертификате соответствия, не дает налогоплательщику права применять пониженную ставку НДС.

Как указал суд кассационной инстанции, из подпунктов 1 и 3 пункта 2 статьи 164 Налогового кодекса просматривается воля законодателя на то, что операции по реализации семян сельскохозяйственных растений, предназначенных для выращивания сельскохозяйственных культур, облагаются НДС по ставке в размере 20 процентов. В частности, согласно примечанию 4 к Перечню кодов видов продовольственных товаров в соответствии с Единой Товарной номенклатурой внешнеэкономической деятельности Евразийского экономического союза, облагаемых НДС по ставке 10 процентов при ввозе на территорию Российской Федерации, утвержденному Постановлением № 908, коды, приведенные в данном перечне, применяются исключительно в отношении товаров, предназначенных для использования в пищевых и кормовых целях.

Между тем судами первой инстанции и округа не учтено следующее.

Согласно пунктам 1 - 2, пункту 3 статьи 3 Налогового кодекса законодательство о налогах и сборах основывается на признании всеобщности и равенства налогообложения, недопустимости дискриминационного налогообложения. Налоги должны иметь экономическое основание и не могут быть произвольными.

Исходя из положений статьи 57 Конституции Российской Федерации в системной связи с ее статьями 1 (часть 1), 15 (части 2 и 3) и 19 (части 1 и 2), в Российской Федерации как правовом государстве законы о налогах и сборах должны содержать четкие и понятные нормы. Поэтому Налоговый кодекс предписывает, что необходимые элементы налогообложения (налоговых

обязательств) должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги, когда и в каком порядке он должен платить (пункт 6 статьи 3), а все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах следует толковать в пользу налогоплательщика (пункт 7 статьи 3) (постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 23 мая 2013 г. № 11-П, от 1 июля 2015 г. № 19-П, от 6 июня 2019 г. № 22-П).

Следовательно, в силу конституционного требования о необходимости уплаты только законно установленных налогов и сборов, размер налогового бремени для каждого налогоплательщика должен определяться исходя из принципов равенства и экономического основания налога. Признание за налогоплательщиками права на применение льготной налоговой ставки должно основываться на нормах действующего налогового законодательства.

Налоговые ставки по НДС определены в статье 164 Налогового кодекса, в силу пункта 3 которой налогообложение, по общему правилу, производится по налоговой ставке 20 процентов.

В порядке исключения из общего правила определены категории товаров, при реализации которых налогообложение производится по налоговой ставке 10 процентов. Так, на основании подпункта 1 пункта 2 статьи 164 Налогового кодекса ставка НДС 10 процентов применяется при реализации продовольственных товаров, в том числе овощей.

Коды видов продукции, перечисленных в данном пункте, в соответствии с Общероссийским классификатором продукции по видам экономической деятельности, а также Товарной номенклатурой внешнеэкономической деятельности определяются Правительством Российской Федерации (последний абзац пункта 2 статьи 164 Налогового кодекса).

Во исполнение целей указанной нормы права Правительство Российской Федерации постановлением от 31 декабря 2004 г. № 908 (далее – Постановление № 908) утвердило Перечень кодов видов продовольственных товаров в соответствии с ОКПД, облагаемых НДС по налоговой ставке 10 процентов при реализации.

Данным перечнем к продовольственным товарам, облагаемым по ставке 10 процентов, Правительством Российской Федерации отнесены, в частности, семена сахарной свеклы (входит в группу кодов «Овощи, включая картофель»; содержит код 01.13.72, присвоенный в соответствии с ОКПД).

Таким образом, с учетом буквального содержания подпункта 1 пункта 2 статьи 164 Налогового кодекса законодатель установил применение налоговой ставки 10 процентов при реализации соответствующих объектов налогообложения, в том числе в отношении семян сахарной свеклы.

Разумные ожидания участников экономической деятельности должны формироваться на основе указанного правового регулирования, которое основано на воле законодателя, является определенным, не содержит неясностей и неопределенностей, допускающих неоднозначное толкование.

Действия налогового органа, произвольно изменившего установленное законодательством право на применение пониженной налоговой ставки в отношении реализуемого обществом товара, не совместимы с принципами поддержания доверия к закону и действиям государства.

С учетом положений пункта 2 статьи 22 Налогового кодекса при реализации своих полномочий налоговые органы обязаны обеспечивать права налогоплательщиков, то есть действовать добросовестно, учитывая законные интересы плательщиков налогов, не допуская создание условий для взимания налогов сверх того, что требуется по закону (определения Верховного Суда Российской Федерации от 16 февраля 2018 г. № 302-КГ17-16602, от 3 августа 2018 г. № 305-КГ18-4557, от 30 сентября 2019 г. № 305-ЭС19-9969, от 4 марта 2024 г. № 306-ЭС23-25757).

При таком положении суд апелляционной инстанции правомерно удовлетворил заявление общества, указав на отсутствие у налогового органа правовых оснований для отказа в применении налогоплательщиком пониженной ставки НДС 10 процентов, предусмотренной пунктом 2 статьи 164 Налогового кодекса, при реализации семян сахарной свеклы в адрес контрагентов на территории Российской Федерации, а также при получении сумм аванса в счет предстоящей реализации таких товаров.

Судебная коллегия полагает, что судом апелляционной инстанции при рассмотрении настоящего дела установлены и исследованы все существенные для принятия правильного решения обстоятельства, им дана надлежащая правовая оценка, выводы, изложенные в судебном акте, соответствуют фактическим обстоятельствам дела и действующему законодательству.

Поддержанный судом округа вывод суда первой инстанции о том, что налоговая льгота подлежит применению исключительно в отношении товаров, предназначенных для использования в пищевых и кормовых целях со ссылкой на примечание 4, является несостоятельным. В рассматриваемом случае вопрос касается применения пониженной налоговой ставки при реализации товара, в то время как примечание 4 относится к Перечню кодов видов продовольственных товаров в соответствии с Товарной номенклатурой внешнеэкономической деятельности Российской Федерации, облагаемых НДС по налоговой ставке 10 процентов при ввозе на таможенную территорию Российской Федерации, утвержденному Постановлением № 908.

Вместе с тем каких-либо дополнительных условий для применения ставки НДС 10 процентов при реализации товаров на территории Российской Федерации налоговое законодательство и Постановление № 908 не устанавливают и не требуют, чтобы соответствующие товары могли использоваться (употребляться) непосредственно в пищевых или кормовых целях.

Принимая во внимание изложенное, Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации полагает, что судами первой и кассационной инстанций допущены существенные нарушения норм материального права, которые повлияли на исход дела и без устранения которых невозможны восстановление и защита нарушенных прав и законных интересов, в связи с чем постановление суда округа подлежит отмене на основании части 1 статьи 291¹¹ Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, а постановление суда апелляционной инстанции, отменившее решение суда первой инстанции по данному делу, подлежит оставлению в силе.

Руководствуясь статьями 291¹¹-291¹⁴ Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации

определила:

постановление Арбитражного суда Московского округа от 24 июня 2024 г. по делу № А40-143474/2023 Арбитражного суда города Москвы отменить.

Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 15 февраля 2024 г. по тому же делу оставить в силе.

Председательствующий судья

А.А.Якимов

Судья

М.К.Антонова

Судья

Д.В.Тютин