

ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

№ 305-ЭС24-21395
Дело № А40-121786/2023

О П Р Е Д Е Л Е Н И Е

г. Москва

07 февраля 2024 г.

Резолютивная часть определения объявлена 05 февраля 2025 г.
Полный текст определения изготовлен 07 февраля 2025 г.

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

председательствующего судьи Якимова А.А.,
судей Завьяловой Т.В., Тютина Д.В.

рассмотрела в открытом судебном заседании дело по кассационной жалобе Московской таможни на решение Арбитражного суда города Москвы от 04 апреля 2024 г. по делу № А40-121786/2023, постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 13 июня 2024 г. и постановление Арбитражного суда Московского округа от 26 августа 2024 г. по тому же делу по заявлению общества с ограниченной ответственностью «ГУЛБАХАР РУС» о признании незаконным решения Московской таможни от 13 марта 2023 г. о внесении изменений (дополнений) в сведения, заявленные в декларации на товар № 10009100/221021/0164452,

при участии в деле в качестве третьего лица, не заявляющего самостоятельных требований относительно предмета спора, общества с ограниченной ответственностью «ТЛО» (далее – третье лицо).

В заседании приняли участие представители:

от Московской таможни – Коромыслова М.В., Орехова Е.С., Панькова Л.И.;

от общества с ограниченной ответственностью «ГУЛБАХАР РУС» – Алфёров М.С.

Общество с ограниченной ответственностью «ТЛО», извещенное надлежащим образом о дате и времени судебного заседания, своих представителей для участия в судебном заседании не направило, в связи с чем дело рассмотрено в его отсутствие в соответствии с положениями статьи 156 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации.

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:

обществом ограниченной ответственностью «ГУЛБАХАР РУС» (далее – общество, декларант, заявитель) на основании контракта от 25 мая 2021 г. № 9, заключенного с компанией GD Sigelei Electronic Tech Co., Ltd., был ввезен товар «Электрические приборы для нагрева жидкости: электронные сигареты одноразовые заправленные, предназначенные для вдыхания потребителем пара, образуемого в результате взаимодействия специальной никотиносодержащей жидкости и нагревательного элемента (ЭСДН)», страна отправления и происхождения товара – Китай; таможенная стоимость - 11 560 076 рублей 74 копейки; классификационный код 8543 70 900 0 ТН ВЭД ЕАЭС «машины и аппаратура прочие».

В целях таможенного декларирования товара и выпуска его для внутреннего потребления заявителем уплачен НДС (20%) и акциз

за электронные системы доставки никотина, установленный подпунктом 15 пункта 1 статьи 181 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Налоговый кодекс, НК РФ), в сумме 4 140 000 рублей по ставке 60 рублей за одну ЭСДН (всего 69 000 штук).

По результатам камеральной таможенной проверки Московской таможней (далее – таможенный орган, таможня) был составлен акт от 26 января 2023 г. и принято решение от 13 марта 2023 г. о внесении изменений (дополнений) в сведения, заявленные в декларации № 10013000/210/130323/T001211/001 на товары, после его выпуска.

На основании принятого таможенным органом решения Владимирской таможней в адрес общества направлено уведомление от 15 марта 2023 г. (уточнение к уведомлению) о неуплаченных в установленный срок суммах таможенных платежей, специальных, антидемпинговых, компенсационных пошлин, процентов и пеней, согласно которому заявитель был признан не исполнившим обязанность по уплате акциза, установленного подпунктом 16 пункта 1 статьи 181 Налогового кодекса, НДС и пеней на общую сумму 5 125 665 рублей 92 копейки.

Не согласившись с выводами таможенного органа, общество обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным решения от 13 марта 2023 г. о внесении изменений (дополнений) в сведения, заявленные в декларации на товары.

Решением Арбитражного суда города Москвы от 04 апреля 2024 г., оставленным без изменения постановлением Девятого арбитражного апелляционного суда от 13 июня 2024 г. и постановлением Арбитражного суда Московского округа от 26 августа 2024 г., заявление общества было удовлетворено.

Таможенный орган обратился в Судебную коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации с кассационной жалобой, ставя вопрос об отмене принятых по делу судебных актов в связи с существенными нарушениями судами норм материального права.

Определением судьи Верховного Суда Российской Федерации Завьяловой Т.В. от 18 декабря 2024 г. кассационная жалоба таможни вместе с делом передана для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации.

В отзывах на кассационную жалобу заявитель и третье лицо просят оставить оспариваемые таможенным органом судебные акты без изменения, а жалобу – без удовлетворения.

Изучив материалы дела, проверив в соответствии с положениями статьи 29114 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации законность обжалуемых судебных актов, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации находит, что состоявшиеся по делу судебные акты подлежат отмене по следующим основаниям.

Удовлетворяя заявленное декларантом требование, суды трех инстанций пришли к выводу о том, что электронные системы доставки никотина одноразового использования с учетом технического описания товара и его функционального назначения являются неразборными, не могут быть перезаправлены или модифицированы для повторного использования, в связи с чем осуществить ввоз именно никотиносодержащей жидкости, входящей в состав ЭСДН одноразового использования, отдельно от самого электронного устройства не представляется возможным в силу конструктивных особенностей данного товара.

Следовательно, по мнению судов, заявителем был ввезен один подакцизный товар, подлежащий налогообложению на основании подпункта 15 пункта 1 статьи 181 Налогового кодекса, - электронная система доставки никотина, понятие которой охватывает все ее конструктивные элементы, в том числе содержащуюся в ней жидкость, а доначисление таможенным органом акциза на саму жидкость является незаконным и необоснованным.

Между тем судами при рассмотрении дела не учтено следующее.

Частью 1 статьи 38 Налогового кодекса определено, что объектом налогообложения признается реализация товаров (работ, услуг), имущество, прибыль, доход, расход или иное обстоятельство, имеющее стоимостную, количественную или физическую характеристику, с наличием которого законодательство о налогах и сборах связывает возникновение у налогоплательщика обязанности по уплате налога.

В соответствии с частью 1 статьи 182 НК РФ объектом налогообложения акцизом является, в том числе ввоз подакцизных товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией.

В рамках проверки таможенным органом было установлено, что ввезенная обществом продукция по своему описанию представлена как многокомпонентный товар, поскольку в соответствии с ГОСТ Р 58109-2018 конструкция ЭСДН может иметь в составе следующие компоненты, а именно: атомайзер, порционную упаковку с жидкостью для ЭСДН (в виде картриджа, капсулы и др.), контейнер для жидкости для ЭСДН, источник питания, зарядное устройство, мундштук, корпус, переключатель, световой индикатор и другие элементы.

В силу пунктов 3.1, 3.5 ГОСТа Р 58109-2018 электронные системы доставки никотина в зависимости от способа использования подразделяются на устройства одноразового и многоразового использования.

Согласно пункту А.1 приложения А ГОСТа Р 58109-2018 ЭСДН одноразового использования – система, готовая к применению, предварительно заполненная изготовителем жидкостью для ЭСДН, не предназначенная для повторной заправки жидкостью для ЭСДН или замены использованной порционной упаковки; ЭСДН многоразового использования – система, предназначенная для замены порционной упаковки или многократной заправки контейнера жидкостью для ЭСДН пользователем. Отдельные компоненты ЭСДН и жидкость для ЭСДН могут поставляться в комплекте с ЭСДН и/или приобретаться отдельно.

Таким образом, ЭСДН имеют принципиальные различия, которые заключаются в возможности одноразового использования и многократного использования в зависимости от своих качеств, характеристик и составляющих компонентов. Следовательно, конструктивные особенности должны учитываться в целях налогообложения акцизом, поскольку могут свидетельствовать о фактическом ввозе нескольких товаров, признаваемых подакцизными в соответствии со статьей 181 Налогового кодекса.

Абзацем 2 пункта 3 статьи 191 НК РФ установлено, что если в составе одной партии ввозимых на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, подакцизных товаров присутствуют подакцизные товары, ввоз которых облагается по разным налоговым ставкам, налоговая база определяется отдельно в отношении каждой группы указанных товаров.

В соответствии с положениями статьи 181 Налогового кодекса в редакции, действовавшей в спорный период, подакцизными товарами признаются, в том числе:

- электронные системы доставки никотина, устройства для нагревания табака. В целях главы 22 НК РФ электронными системами доставки никотина признаются электронные устройства, используемые для преобразования жидкости для электронных систем доставки никотина в аэрозоль (пар), вдыхаемый потребителем (разделения на одноразовые и многократные действующей редакцией НК РФ не предусмотрено);

- жидкости для электронных систем доставки никотина. В целях главы 22 Налогового кодекса жидкостью для электронных систем доставки никотина признается любая жидкость с содержанием жидкого никотина в объеме от 0,1 мг/мл, предназначенная для использования в электронных системах доставки никотина.

Таким образом, названными положениями Налогового кодекса установлено, что к подакцизным товарам относятся как электронные системы доставки никотина, так и жидкости для них, каких-либо исключений данными

нормами Кодекса не предусмотрено.

При исчислении акциза, как следует из материалов дела и установлено судами, акциз обществом уплачивался только за количество ввезенных на территорию Российской Федерации электронных систем доставки никотина. Между тем номинальный объем жидкости ввозимых одноразовых электронных системах доставки никотина составляет от 2,2 ml - 4ml.

Учитывая, что в составе одноразового устройства находится также порционная емкость с жидкостью для электронных систем доставки никотина, то в соответствии с абзацем 1 пункта 3 статьи 191 НК РФ налоговую базу надлежало определять отдельно по каждой ввозимой на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, партии подакцизных товаров.

Следует отметить, что Конституционным Судом Российской Федерации ранее была сформирована правовая позиция, изложенная в Определении от 13 марта 2018 г. № 592-О, о том, что акциз по своему экономико-правовому содержанию (сущности) призван, влияя на цену товара определенной категории, уменьшать доходность производства и реализации этого товара и тем самым становиться барьером для поступления его на рынок, а значит, и для его потребления.

Учитывая такую природу акциза применительно к спорной ситуации, при ввозе одноразовых электронных сигарет, содержащих в себе порционную упаковку никотиносодержащей жидкости, уплатой акциза только в отношении устройства в отрыве от жидкости, придающей данному товару основное потребительское свойство, не достигается цель его введения, принимая во внимание, что никотиносодержащая жидкость, хоть и являющаяся встроенным (неотделимым) компонентом одноразовой электронной сигареты, так или иначе попадает на рынок, минуя установленный государством барьер в виде акциза.

Согласно положениям Концепции осуществления государственной политики противодействия потреблению табака и иной никотиносодержащей

продукции в Российской Федерации на период до 2035 года и дальнейшую перспективу, утвержденной распоряжением Правительства Российской Федерации от 18 ноября 2019 г. № 2732-р (далее – Концепция) развитие производства и распространение табачных изделий и иной никотиносодержащей продукции противоречит национальным целям в области здорового образа жизни, определенным Указом Президента Российской Федерации от 07 мая 2018 г. № 204 «О национальных целях и стратегических задачах развития Российской Федерации на период до 2024 года».

Под никотиносодержащей продукцией в целях Концепции понимаются продукция, содержащая никотин и предназначенная для потребления никотина любым способом (за исключением лекарственных средств, зарегистрированных в соответствии с законодательством Российской Федерации), а также устройства для потребления такой продукции.

Согласно статье 1 раздела IV Концепции для реализации задачи по сокращению спроса на табак и иную никотиносодержащую продукцию среди населения предусматривается, в том числе применение ценовых и налоговых мер с целью снижения доступности табачной и иной никотиносодержащей продукции для населения.

Вышеуказанные положения Концепции свидетельствуют об обоснованности позиции таможенного органа о том, что к подакцизным товарам относятся как электронные системы доставки никотина, так и жидкости для них, каких-либо исключений положениями НК РФ не установлено.

Опровергая позицию таможни, суды отмечали, что примененный таможенным органом подход к исчислению акциза фактически приводит к двойному налогообложению одного товара, что подтверждается принятием Федерального закона от 27 января 2023 № 1-ФЗ «О внесении изменений в статьи 181 и 193 части второй Налогового кодекса Российской Федерации» (далее – Федеральный закон № 1-ФЗ).

Действительно, в соответствии с Федеральным законом № 1-ФЗ с 01 марта 2023 года подпункт 15 пункта 1 статьи 181 Налогового кодекса утратил силу, а объектом налогообложения акцизом признаются жидкости для электронных систем доставки никотина, в том числе и содержащиеся в таких электронных устройствах.

Конституционный Суд Российской Федерации неоднократно указывал в своих решениях, что по смыслу статей 57, 71 Конституции Российской Федерации нормативно-правовое регулирование в сфере налогов и сборов относится к компетенции законодателя, который обладает достаточно широкой дискрецией в выборе направлений и содержания налоговой политики, самостоятельно решает вопрос о целесообразности налогообложения тех или иных экономических объектов, руководствуясь при этом конституционными принципами регулирования данных отношений (Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 22 июня 2009г. № 10-П, Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 16 июля 2009г. № 939-О-О).

Формируя структуру налоговой системы Российской Федерации, законодатель при установлении конкретного налога сам выбирает и определяет обусловленные экономическими характеристиками этого налога параметры его элементов, в том числе состав налогоплательщиков и объектов налогообложения, виды налоговых ставок, продолжительность налогового периода, стоимостные и (или) количественные показатели, необходимые для определения налоговой базы, а также порядок исчисления налога (постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 28 ноября 2017 года № 34-П, от 21 декабря 2018 года № 47-П и др.; определения Конституционного Суда Российской Федерации от 8 апреля 2004 года № 169-О, от 5 марта 2009 года № 468-О-О и др.).

Следовательно, вопросы законодательного регулирования налогообложения являются исключительной прерогативой законодателя, который в разные периоды времени в зависимости от целей

и стоящих перед государством задач может дополнять или исключать список объектов налогообложения по различным налогам.

При этом в отношении налогообложения жидкости для ЭСДН при ее ввозе на территорию Российской Федерации прослеживается последовательная воля законодателя по взиманию акциза с этого товара и увеличению соответствующих ставок: Федеральным законом от 27 ноября 2023 г. № 539-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации, отдельные законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Российской Федерации» налоговая ставка для спорных товаров была увеличена в два раза (42 рубля за 1 мл. жидкости в 2024г., 44 рубля за 1 мл. – в 2025 г.).

Следовательно, позиция декларанта и судов трех инстанций основана на неверном толковании и применении норм Налогового кодекса.

Принимая во внимание изложенное, Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации считает, что оспариваемые судебные акты арбитражных судов трех инстанций подлежат отмене на основании части 1 статьи 291¹¹ Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, как принятые при существенном нарушении судами норм материального права.

В удовлетворении заявленного обществом требования следует отказать.

Руководствуясь статьями 176, 291¹¹ - 291¹⁵ Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации

определила:

решение Арбитражного суда города Москвы от 04 апреля 2024 г. по делу № А40-121786/2023, постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 13 июня 2024 г. и постановление Арбитражного суда Московского округа от 26 августа 2024 г. по тому же делу отменить.

В удовлетворении требования общества с ограниченной ответственностью «ГУЛБАХАР РУС» отказать.

Председательствующий судья

А.А. Якимов

Судьи

Т.В. Завьялова

Д.В. Тютин