

ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

№ 309-КГ14-8404

О П Р Е Д Е Л Е Н И Е

Дело № А50-22999/2013

г. Москва

20.05.2015

резолютивная часть определения объявлена 14.05.2015

полный текст определения изготовлен 20.05.2015

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

председательствующего судьи Завьяловой Т.В.,

судей Павловой Н.В. и Першутова А.Г.

рассмотрела в открытом судебном заседании дело по кассационной жалобе Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Пермскому краю на решение Арбитражного суда Пермского края от 12.03.2014 (судья Власова О.Г.) по делу № А50-22999/2013, постановление Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 18.06.2014 (председательствующий судья Васева Е.Е., судьи Борзенкова И.В. и Полевщикова С.Н.) и постановление Арбитражного суда Уральского округа от 10.10.2014 (председательствующий судья Гавриленко О.Л., судьи Гусев О.Г. и Жаворонков Д.В.) по тому же делу

по заявлению открытого акционерного общества «Соликамский магниевый завод» к Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы

по крупнейшим налогоплательщикам по Пермскому краю о признании недействительными решений от 17.06.2013 № 821 об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения и № 41 об отказе в возмещении частично суммы налога на добавленную стоимость в размере 168 608 876 рублей, заявленной к возмещению.

В заседании приняли участие представители:

от открытого акционерного общества «Соликамский магниевый завод» –
Артюх А.А., Нечаев А.М., Семенов С.А.;

от Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Пермскому краю – Агафонов А.В.,
Картузова М.В., Плешаков В.В.

Заслушав доклад судьи Верховного Суда Российской Федерации Першутова А.Г., выслушав объяснения представителей участвующих в деле лиц, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации

установила:

открытое акционерное общество «Соликамский магниевый завод» (далее – общество) обратилось в Арбитражный суд Пермского края с заявлением к Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Пермскому краю (далее – инспекция) о признании недействительными решений от 17.06.2013 № 821 об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения и № 41 об отказе в возмещении частично суммы налога на добавленную стоимость (далее – НДС) в размере 168 608 876 рублей, заявленной к возмещению.

Решением Арбитражного суда Пермского края от 12.03.2014, оставленным без изменения постановлением Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 18.06.2014, требования общества удовлетворены, оспариваемые решения инспекции признаны недействительными.

Арбитражный суд Уральского округа постановлением от 10.10.2014 оставил без изменения решение суда первой инстанции и постановление суда апелляционной инстанции.

Инспекция обратилась в Верховный Суд Российской Федерации с кассационной жалобой на указанные судебные акты, в которых просит их отменить и принять новый судебный акт об отказе обществу в удовлетворении заявленных требований.

Определением судьи Верховного Суда Российской Федерации Першутова А.Г. от 15.04.2015 кассационная жалоба инспекции вместе с делом передана для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации.

Проверив в соответствии с положениями статьи 291.14 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации законность обжалуемых судебных актов в пределах доводов, изложенных в кассационной жалобе и отзыве на нее, заслушав объяснения представителей участвующих в деле лиц, судебная коллегия установила следующее.

Как следует из материалов дела, на основании контракта от 13.01.2011 № SGL/REC/11/01 иностранный покупатель – SG Logistics Ltd (Республика Кипр) приобрел у общества карбонаты редкоземельных элементов, соответствующие техническим условиям ТУ 1767-009-00545484-200 (далее – товар), которые были поставлены обществом в адрес ТОО «Иртышская редкоземельная компания» (поселок Первомайский, Шемонаихинский район, Восточный Казахстан), являющегося грузополучателем товара согласно пункту 5 названного контракта. Поставка товара в адрес грузополучателя на территорию Республики Казахстан осуществлялась обществом в период с января по июль 2011 года на общую сумму 936 715 980 рублей.

Поскольку пакет документов, подтверждающих экспорт товара на территорию Республики Казахстан, для применения ставки НДС 0% в соответствии с Соглашением между Правительством Российской Федерации, Правительством Республики Беларусь и Правительством Республики Казахстан

от 25.01.2008 «О принципах взимания косвенных налогов при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг в Таможенном союзе» (далее – Соглашение от 25.01.2008) и Протоколом от 11.12.2009 «О порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при экспорте и импорте товаров в Таможенном союзе» (далее – Протокол от 11.12.2009) обществом своевременно не собран, им был исчислен и уплачен в бюджет НДС с указанной операции в общей сумме 168 608 876 рублей.

В дальнейшем – 31.01.2013 общество представило в инспекцию уточненную налоговую декларацию по НДС за IV квартал 2011 года, в которой, в том числе заявило к возмещению ранее уплаченный НДС в сумме 168 608 876 рублей, а также представило контракт от 13.01.2011 № SGL/REC/11/01, транспортные (товаросопроводительные) документы, копии счетов-фактур, документы подтверждающие оплату товара иностранным покупателем, а также документы по взаимоотношениям иностранного покупателя с ТОО «Иртышская редкоземельная компания» (Республика Казахстан).

По результатам камеральной налоговой проверки указанной уточненной налоговой декларации, инспекцией 17.06.2013 вынесены решения № 821 об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения и № 41 об отказе в возмещении частично суммы НДС, заявленной к возмещению, согласно которым обществу отказано в возмещении НДС в сумме 168 608 876 рублей.

Основанием для отказа в возмещении спорной суммы НДС послужили выводы инспекции о необоснованном применении обществом налоговой ставки 0%, предусмотренной Соглашением от 25.01.2008 и Протоколом от 11.12.2009, в отношении операций по реализации иностранному покупателю (кипрской компании), не являющемуся налогоплательщиком государства – члена Таможенного союза, товара, вывезенного с территории Российской Федерации на территорию Республики Казахстан. К указанным операциям по реализации товара положения Соглашения от 25.01.2008 и Протокола от 11.12.2009

неприменимы. По мнению инспекции, в данном случае сам факт вывоза товара на территорию Республики Казахстан не порождает для общества налоговых последствий, установленных Соглашением от 25.01.2008 и Протоколом от 11.12.2009. Комплект документов, предусмотренный пунктом 2 статьи 1 Протокола от 11.12.2009 для подтверждения применения нулевой налоговой ставки НДС при экспорте товара с территории Российской Федерации на территорию Республики Казахстан, обществом не представлен, в частности не представлено заявление о ввозе товаров и уплате косвенных налогов с отметкой налогового органа государства – члена таможенного союза, на территорию которого импортированы товары, об уплате косвенных налогов (освобождении или ином порядке исполнения налоговых обязательств; далее – заявление об уплате косвенных налогов). Спорные операции подлежат налогообложению в порядке, определенном Налоговым кодексом Российской Федерации (далее – Кодекс), однако полный комплект документов, предусмотренный статьей 165 Кодекса для подтверждения правомерности применения налоговой ставки 0%, обществом также не представлен – отсутствуют документы, указанные в подпунктах 3 и 4 пункта 1 статьи 165 Кодекса.

Решением Управления Федеральной налоговой службы по Пермскому краю от 15.08.2013 № 18-18/244 апелляционная жалоба общества на решение инспекции № 821 оставлена без удовлетворения.

Не согласившись с решениями инспекции от 17.06.2013 № 821 и № 41, общество оспорило их в Арбитражный суд Пермского края.

Удовлетворяя заявленные требования общества, суды исходили из того, что осуществив по указанию иностранного покупателя в рамках контракта от 13.01.2011 № SGL/REC/11/01 вывоз товара с территории Российской Федерации на территорию Республики Казахстан в адрес ТОО «Иртышская редкоземельная компания» для его переработки, общество совершило операции по экспорту товаров с территории одного государства - члена таможенного союза на территорию другого государства - члена таможенного союза, в отношении которых в соответствии с Соглашением от 25.01.2008 и Протоколом

от 11.12.2009 налогоплательщиком-экспортером применяется нулевая ставка НДС при представлении в налоговый орган документов, предусмотренных пунктом 2 статьи 1 Протокола от 11.12.2009.

Поскольку товар поступил на территорию Республики Казахстан только на переработку и такая операция согласно статье 276-15 Налогового кодекса Республики Казахстан освобождается от уплаты НДС, суды пришли к выводу, что в сложившихся обстоятельствах общество лишено возможности представить предусмотренное подпунктом 3 пункта 2 статьи 1 Протокола от 11.12.2009 заявление об уплате косвенных налогов, оформление которого при ввозе товара на переработку не предусмотрено, так как в данном случае представляется обязательство переработчика о вывозе с территории Республики Казахстан продуктов переработки.

Принимая во внимание, что ТОО «Иртышская редкоземельная компания», являясь переработчиком товара, представило соответствующее обязательство о вывозе с территории Республики Казахстан продуктов переработки, полученных из давальческого сырья по контракту, заключенному с компанией SG Logistics Ltd, которое ввозились обществом в 1 полугодии 2011 года, и указанное обстоятельство подтверждено письмом Налогового управления по Шемонаихинскому району Налогового департамента по Восточно-Казахстанской области, суды признали представленные обществом в подтверждение правомерности применения ставки НДС 0% документы соответствующими перечню пункта 2 статьи 1 Протокола от 11.12.2009.

На основании изложенного, суды пришли к выводу о незаконности оспариваемых решений инспекции и удовлетворили заявленные обществом требования.

Однако, применяя к рассматриваемым правоотношениям положения Соглашения от 25.01.2008 и Протокола от 11.12.2009, регламентирующих порядок взимания косвенных налогов и механизм контроля за их уплатой при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг в таможенном союзе, суды не учли следующего.

Согласно положениям Соглашения от 25.01.2008 при вывозе товаров с территории одного государства - члена таможенного союза на территорию другого государства - члена таможенного союза применяется нулевая ставка НДС при условии документального подтверждения факта экспорта.

Пунктом 2 статьи 1 Протокола от 11.12.2009 установлен перечень документов необходимых для подтверждения обоснованности применения нулевой ставки НДС и (или) освобождения от уплаты акцизов налогоплательщиком государства - члена таможенного союза, с территории которого вывезены товары, в налоговый орган. Указанный перечень документов включает, в том числе заявление об уплате косвенных налогов (подпункт 3 пункта 2 статьи 1 Протокола от 11.12.2009).

При этом согласно положениям Протокола от 11.12.2009 НДС по таким товарам (экспортированным с территории одного государства - члена таможенного союза на территорию другого государства - члена таможенного союза) взимается на территории другого государства - члена таможенного союза при их ввозе с налогоплательщика этого другого государства (импортера).

Взаимосвязанные положения Соглашения от 25.01.2008 и Протокола от 11.12.2009 свидетельствуют о том, что правомерность и обоснованность применения налогоплательщиком – экспортером ставки НДС в размере 0% поставлена в прямую зависимость от факта исполнения налогоплательщиком – импортером налоговой обязанности по уплате НДС в отношении реализованного ему товара (или подтверждения освобождения от уплаты НДС в соответствии с установленным порядком).

При этом Соглашение от 25.01.2008 и Протокол от 11.12.2009 были приняты во исполнение Договора о Таможенном союзе и Едином экономическом пространстве от 26.02.1999, в соответствии со статьей 28 которого стороны применяют единую систему взимания косвенных налогов по принципу страны назначения именно во взаимной торговле.

Таким образом, положения Соглашения от 25.01.2008 и Протокола от 11.12.2009 регулируют налогообложение операций по реализации товаров, совершенных между налогоплательщиками – резидентами государств – членов Таможенного союза.

В рассматриваемом случае объектом обложения НДС являются операции по реализации товара на основании контракта, заключенного обществом – налогоплательщиком государства – члена Таможенного союза с компанией SG Logistics Ltd (Республика Кипр) – налогоплательщиком государства, не являющегося членом Таможенного союза, в связи с чем порядок применения налоговой ставки НДС 0%, установленный Соглашением от 25.01.2008 и Протоколом от 11.12.2009, к таким операциям неприменим. Указанные операции подлежат налогообложению в соответствии с нормами национального налогового законодательства – Налогового кодекса Российской Федерации.

Будучи грузополучателем товара, ТОО «Иртышская редкоземельная компания» не является организацией – импортером этого товара на территорию Республики Казахстан, от действий которой по уплате косвенных налогов (НДС) при ввозе товара с территории Российской Федерации на территорию Республики Казахстан зависело бы право на применение обществом нулевой ставки НДС, установленной Соглашением от 25.01.2008 и Протоколом от 11.12.2009.

Сам факт вывоза товара на территорию Республики Казахстан, без выполнения условий и соблюдения порядка, установленных Соглашением от 25.01.2008 и Протоколом от 11.12.2009, не может являться основанием для применения обществом в отношении спорных операций нулевой ставки НДС, предусмотренной указанными нормативно-правовыми актами государств – участников таможенного союза для налогоплательщиков этих государств, осуществляющих взаимную торговлю товарами (выполнение работ, оказание услуг) на территории этих государств.

То обстоятельство, что являясь грузополучателем товара, ТОО «Иртышская редкоземельная компания» также осуществляло для иностранного покупателя операции по переработке этого товара, которые не подлежат обложению НДС на территории Республики Казахстан при выполнении организацией – переработчиком условий, предусмотренных статьей 276-15 Налогового кодекса Республики Казахстан, не может быть признано в качестве основания для признания операций по реализации обществом товара кипрской компании SG Logistics Ltd операциями по экспорту на территорию Республики Казахстан.

Как следует из представленного в материалы дела письма Налогового Управления по Шемонаихинскому району Налогового департамента по Восточно-Казахстанской области от 01.08.2011 № 3965 ТОО «Иртышская редкоземельная компания» в 1 полугодии 2011 года ввезло на территорию Республики Казахстан для переработки давальческое сырье на основании контракта от 08.12.2010 № 1, заключенного с компанией SG Logistics Ltd (Республика Кипр) и в соответствии со статьей 276-15 Налогового кодекса Республики Казахстан ТОО «Иртышская редкоземельная компания» предоставило «Обязательство о вывозе продуктов переработки с территории Республики Казахстан» и освобождается от уплаты НДС при ввозе данного товара.

Указанные обстоятельства, а также условия заключенного между компанией SG Logistics Ltd (Республика Кипр) и ТОО «Иртышская редкоземельная компания» контракта от 08.12.2010 № 1 свидетельствуют о том, что сырье на территорию Республики Казахстан было поставлено для переработки от имени и за счет SG Logistics Ltd (Республика Кипр), а не от имени общества, которое в какие-либо гражданско-правовые отношения с ТОО «Иртышская редкоземельная компания» не вступало и указанная организация не является контрагентом общества.

В связи с этим факт освобождения от налогообложения НДС на территории Республики Казахстан операций по переработке сырья,

осуществленных ТОО «Иртышская редкоземельная компания» в рамках контракта, заключенного с компанией SG Logistics Ltd (Республика Кипр) от 08.12.2010 № 1, и представление этой организацией-переработчиком соответствующего обязательства о вывозе продуктов переработки с территории Республики Казахстан, не свидетельствует о правомерности применения обществом в отношении операций по реализации товаров в рамках иного контракта - от 13.01.2011 № SGL/REC/11/01 ставки НДС 0%, предусмотренной Соглашением от 25.01.2008 и Протоколом от 11.12.2009. Исполнение организацией – переработчиком налоговых обязательств, предусмотренных национальным законодательством Республики Казахстан, в отношении самостоятельных операций по переработке давальческого сырья, не может быть признано в целях подтверждения обоснованности применения обществом нулевой ставки НДС, предусмотренной Соглашением от 25.01.2008 и Протоколом от 11.12.2009, обстоятельством аналогичным и взаимозаменяющим условие о необходимости представления обществом заявления об уплате косвенных налогов организацией-импортером при ввозе товара на территорию Республики Казахстан.

Указанные обстоятельства свидетельствуют об отсутствии оснований для квалификации операций по реализации обществом товара иностранному покупателю – компании SG Logistics Ltd (Республика Кипр), в качестве операций по экспорту товара на территорию Республики Казахстан и, как следствие, об отсутствии оснований для применения к рассматриваемым правоотношениям положений Соглашения от 25.01.2008 и Протокола от 11.12.2009, регламентирующих порядок взимания косвенных налогов и механизм контроля за их уплатой при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг в таможенном союзе.

Осуществив операции по реализации товара на основании контракта, заключенного с налогоплательщиком государства, не являющегося членом Таможенного союза, общество документально не подтвердило правомерность применения налоговой ставки НДС 0% в отношении спорных операций и права

на получение возмещения НДС при налогообложении по налоговой ставке 0% в соответствии с порядком, установленным нормами национального налогового законодательства – Налогового кодекса Российской Федерации.

Учитывая изложенное, Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации считает, что обжалуемые судебные акты подлежат отмене, как принятые с существенными нарушениями норм материального права, повлиявшими на исход дела.

В удовлетворении заявленного обществом требования следует отказать.

Руководствуясь статьями 167, 291.11-291.15 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации

определила:

решение Арбитражного суда Пермского края от 12.03.2014 по делу № А50-22999/2013, постановление Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 18.06.2014 и постановление Арбитражного суда Уральского округа от 10.10.2014 по тому же делу отменить.

В удовлетворении заявления открытого акционерного общества «Соликамский магниевый завод» о признании недействительными решений Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Пермскому краю от 17.06.2013 № 821 об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения и № 41 об отказе в возмещении частично суммы налога на добавленную стоимость в размере 168 608 876 рублей, заявленной к возмещению, отказать.

Настоящее определение вступает в законную силу со дня его вынесения и может быть обжаловано в порядке надзора в Верховный Суд Российской Федерации в трехмесячный срок.

Председательствующий судья

Т.В. Завьялова

Судья

Н.В. Павлова

Судья

А.Г. Першутов

