



ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

№ 301-ЭС19-14748
Дело №А43-5424/2018

О П Р Е Д Е Л Е Н И Е

г. Москва

13.12.2019

Резолютивная часть определения объявлена 11.12.2019

Полный текст определения изготовлен 13.12.2019

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

председательствующего судьи

Завьяловой Т.В.,

судей

Павловой Н.В., Прониной М.В.

рассмотрела в открытом судебном заседании дело по кассационной жалобе общества с ограниченной ответственностью «Сладкая жизнь Н.Н.» на решение Арбитражного суда Нижегородской области от 01.10.2018 по делу № А43-5424/2018, постановление Первого арбитражного апелляционного суда от 24.12.2018 и постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 17.05.2019 по тому же делу по заявлению общества с

ограниченной ответственностью «Сладкая жизнь Н.Н.» о признании недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Нижегородской области от 26.07.2017 № 8,

при участии в деле в качестве третьего лица, не заявляющего самостоятельных требований относительно предмета спора, Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 3.

В заседании приняли участие представители:

от общества с ограниченной ответственностью «Сладкая жизнь Н.Н.» -
Артюх А.А., Данчина К.В., Куренев Н.Г., Субботин В.Н.;

от Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 16 по Нижегородской области – Андреева И.С., Гребенькова О.А., Кузнецова И.В., Талыбов И.Р.;

от Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 3 – Астахин С.В.

Заслушав доклад судьи Верховного Суда Российской Федерации Павловой Н.В., выслушав объяснения представителей участвующих в деле лиц, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации

установила:

Межрайонной инспекцией Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Нижегородской области (далее – инспекция, налоговый орган) проведена выездная налоговая проверка общества с ограниченной ответственностью «Сладкая жизнь Н.Н.» (далее – общество, налогоплательщик) по вопросам соблюдения налогового законодательства,

правильности исчисления и своевременности уплаты (удержания, перечисления) налогов и сборов за период 2014-2015 гг.

По результатам проверки налоговым органом составлен акт от 31.03.2017 и принято решение от 26.07.2017 №8 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, которым обществу доначислены, в том числе, налог на добавленную стоимость (далее – НДС) в сумме 46 860 329 рублей, пени в сумме 9 088 114 рублей и штраф, предусмотренный пунктом 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Налоговый кодекс), в сумме 1 562 011 рублей.

Управление Федеральной налоговой службы по Нижегородской области решением от 07.11.2017 № 09-12/24333@ оставило без удовлетворения апелляционную жалобу общества на решение инспекции.

Не согласившись с результатами налоговой проверки, общество обратилось в арбитражный суд с заявлением, в котором просило признать решение инспекции от 26.07.2017 №8 недействительным в части пунктов 2.3, 2.5, 2.12-2.14, а также в части отказа в корректировке налоговой базы по НДС за 3 квартал 2015 года (с учетом уточнения требований в порядке части 1 статьи 49 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации).

Решением Арбитражного суда Нижегородской области от 01.10.2018, оставленным без изменения постановлением Первого арбитражного апелляционного суда от 24.12.2018, заявление удовлетворено частично: оспоренное решение инспекции признано недействительным в части доначисления НДС в сумме 13 146 064 рублей, соответствующих сумм пеней и штрафа (по взаимоотношениям с ООО «Ритм НН», ООО «Опт Центр», ООО «Превелон Рус», ООО «Бизнес» и ООО «Спектр-М»), в удовлетворении остальной части заявленного требования отказано.

Арбитражный суд Волго-Вятского округа постановлением от 17.05.2019 оставил решение суда первой инстанции от 01.01.2018 и постановление суда апелляционной инстанции от 24.12.2018 без изменения.

В кассационной жалобе, направленной в Верховный Суд Российской Федерации, общество просит отменить состоявшиеся по делу судебные акты арбитражных судов первой, апелляционной и кассационной инстанций в части отказа в удовлетворении требований общества по эпизоду применения налоговых вычетов по НДС при приобретении рекламных материалов, ссылаясь на допущенные судами существенные нарушения норм материального права.

Определением судьи Верховного Суда Российской Федерации Павловой Н.В. от 18.11.2019 кассационная жалоба общества вместе с делом передана для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации.

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

Изучив материалы дела, проверив в соответствии с положениями статьи 291.14 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации законность обжалуемых судебных актов, Судебная коллегия приходит к следующим выводам.

Как установлено судами и подтверждается материалами дела, между налогоплательщиком (покупатель) и обществом с ограниченной ответственностью «Профиполиграфия» (поставщик) заключен договор от 09.01.2013 № 1/13 (ВВ-6/953), по условиям которого поставщик обязался изготовить согласно оригинал-макетам, разработанным обществом, и передать покупателю рекламную продукцию - каталоги, листовки, стопперы и буклеты. Стоимость единицы каждого вида рекламной продукции установлена сторонами договора в размере менее 100 рублей.

В связи с приобретением упомянутой рекламной продукции налогоплательщик в течение 2014 – 2015 гг. принял к вычету суммы НДС, предъявленные обществом «Профиполиграфия», в общем размере 7 852 810 рублей.

Основанием для доначисления НДС по данному эпизоду послужил вывод налогового органа о неправомерном принятии к вычету названной суммы «входящего» налога в нарушение подпункта 25 пункта 3 статьи 149 и подпункта 1 пункта 2 статьи 171 Налогового кодекса. По мнению инспекции, приобретенная обществом рекламная продукция не предназначена для использования в облагаемых НДС операциях, поскольку не имеет ценности для потребителей и, соответственно, не может быть использована иным образом, кроме как для получения информации о продавце и его товарах, а не для ее реализации покупателям.

Суды трех инстанций, соглашаясь с выводами налогового органа, исходили из того, что каталоги и брошюры сами по себе не отвечают признакам товара, а являются средством ознакомления покупателей с предложенным продавцом описанием продукции, следовательно, передача этих каталогов и брошюр не образует объекта налогообложения НДС, независимо от величины расходов на их приобретение (создание). Принимая во внимание, что суммы НДС, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров, подлежат вычету только в случае использования этих товаров для осуществления операций, облагаемых НДС, с точки зрения судов, у общества отсутствовали правовые основания для применения налоговых вычетов.

Между тем судами не учтено следующее.

На основании пункта 3 статьи 3 Налогового кодекса необходимо принимать во внимание, что по своей экономико-правовой природе НДС является косвенным налогом на потребление товаров (работ, услуг), системно взимаемым на каждой стадии их производства и реализации субъектами хозяйственного оборота до передачи потребителю исходя из стоимости (цены), добавленной на каждой из указанных стадий, и перелагаемым на потребителей в цене реализуемых им товаров, работ и услуг. Определение правовой природы НДС как косвенного налога на потребление основано на решениях Конституционного Суда Российской Федерации (постановления от 28.11.2017 № 34-П, от 10.07.2017 № 19-П, от 03.06.2014 № 34-П, от 28.03.2000 № 5-П и

др.) и поддерживается в формируемой Верховным Судом Российской Федерации судебной практике (определения Судебной коллегии по экономическим спорам от 03.10.2017 № 305-КГ17-4111, от 13.09.2018 № 309-КГ18-7790).

Признание НДС как налога на потребление (перелагаемого на потребителей налога), в частности, означает, что хозяйствующим субъектам, приобретающим товары, работы, услуги для использования при совершении облагаемых операций, должна быть предоставлена возможность вычесть из НДС, исчисленного при совершении собственных облагаемых операций, и предъявленного к оплате покупателям (потребителям), суммы так называемого «входящего» налога – суммы НДС, предъявленные контрагентами самому налогоплательщику при приобретении у них товаров (работ, услуг).

В связи с этим положениями пункта 2 статьи 171 и пункта 1 статьи 173 Налогового кодекса установлено, что при определении НДС, подлежащего к уплате в бюджет, суммы налога, исчисленные по собственным облагаемым налогом операциям налогоплательщика, уменьшаются на налоговые вычеты – суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения.

Таким образом, для принятия к вычету сумм «входящего» налога имеет значение наличие объективной взаимосвязи между конкретными операциями по приобретению товаров (работ, услуг) и корреспондирующими им операциями, формирующими объект налогообложения у налогоплательщика, в частности, операциями по реализации товаров (работ, услуг) самим налогоплательщиком, а в том случае, когда понесенные издержки на приобретение товаров, работ и услуг носят общий характер (не могут быть соотнесены непосредственным образом с каждой единицей реализуемых товаров, работ и услуг) – направленность данных издержек в целом на обеспечение деятельности налогоплательщика, в рамках которой им совершаются облагаемые НДС операции.

При этом в силу принципа нейтральности НДС по отношению к хозяйствующим субъектам, вытекающего из природы данного налога как налога на личное и приравненное к нему потребление, и отражающего закрепленное в пункте 1 статьи 3 Налогового кодекса требование равного отношения к налогоплательщикам, хозяйствующие субъекты, юридически признаваемые плательщиками НДС, и осуществляющие одинаковые облагаемые налогом операции, не должны подвергаться различному налогообложению, в частности, при решении вопроса о возможности предоставления им права вычета сумм «входящего» НДС, в отсутствие к тому разумных и объективных причин, согласующихся с природой налога (определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 21.12.2018 № 306-КГ18-13567).

Реклама по определению, приведенному в пункте 1 статьи 3 Федерального закона от 13.03.2006 № 38-ФЗ «О рекламе», всегда направлена на привлечение внимания к определенному объекту рекламирования, формирование или поддержание интереса к нему и его продвижение на рынке.

Следовательно, если вопрос о вычете «входящего» налога, предъявленного налогоплательщику, возникает в связи с несением издержек на рекламу, то вид и способ распространения рекламы (без передачи рекламных материалов – с использованием средств массовой информации и посредством размещения наружной рекламы, либо посредством передачи потребителям буклетов, каталогов и иных подобных материалов), по общему правилу не должны влиять на оценку правомерности налоговых вычетов. Иное не отвечало бы принципу нейтральности НДС, ставя в неравное положение хозяйствующих субъектов, осуществляющих аналогичные облагаемые налогом операции (например, торговые организации), только в зависимости от используемой ими формы привлечения внимания потребителей к своей деятельности и к реализуемым товарам.

С учетом природы рекламы как деятельности, направленной на привлечение внимания и продвижение объекта рекламирования,

при решении вопроса о принятии к вычету «входящего» налога по приобретенной налогоплательщиком рекламной продукции значение имеет то обстоятельство, являются ли объектами рекламирования конкретные товары (работы, услуги), реализуемые налогоплательщиком с уплатой НДС и (или) в целом деятельность налогоплательщика, в рамках которой им осуществляются облагаемые налогом операции с объектами рекламирования.

Изложенное не входит в противоречие с подпунктом 25 пункта 3 статьи 149 Налогового кодекса (введен Федеральным законом от 22.07.2005 № 119-ФЗ), в котором имеется указание об освобождении от НДС операций по передаче в рекламных целях товаров (работ, услуг), расходы на приобретение единицы которых не превысили 100 рублей.

Смысл данной нормы состоит в исключении необходимости отдельного исчисления НДС (в дополнение к налогу, исчисляемому при реализации рекламируемых товаров, работ и услуг) в ситуации, когда в рекламных целях потребителю передаются товары незначительной стоимости (менее 100 рублей), на что по существу обращено внимание в абзацах первом-третьем пункта 12 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30.05.2014 № 33 «О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость» (далее – постановление Пленума № 33).

В свою очередь, как следует из абзаца четвертого пункта 12 постановления Пленума № 33, положения подпункта 25 пункта 3 статьи 149 Налогового кодекса в любом случае не применимы к ситуациям, когда розничным покупателям передаются рекламные материалы, не имеющие потребительской ценности (не способные служить предметом личного потребления) - не предназначенные для розничной продажи в качестве отдельных товаров и, соответственно, не способные сформировать самостоятельный объект налогообложения помимо реализации товаров, работ и услуг, издержки на рекламу которых понесены налогоплательщиком.

Таким образом, глава 21 Налогового кодекса не содержит положений, препятствующих принятию к вычету сумм «входящего» налога по рекламным материалам, но устанавливает особенности исчисления налога при передаче этих материалов розничным покупателям с учетом того, имеют ли передаваемые материалы потребительскую ценность, могут ли они быть отнесены к товарам незначительной стоимости (менее 100 рублей).

Как следует из материалов дела и не оспаривалось инспекцией, основным видом деятельности общества является реализация товаров розничным потребителям через стационарную торговую сеть (магазины «Пятерочка»).

При рассмотрении дела общество приводило доводы о том, что приобретенные им материалы (листовки, стопперы и буклеты) содержали в себе рекламу товаров, реализуемых через магазины, побуждающую покупателей к приобретению тех или иных видов товаров.

В связи с этим, по мнению налогоплательщика, спорные операции по приобретению рекламной продукции в целом неразрывно связаны с его торговыми операциями, которые формируют объект обложения НДС, и, следовательно, у общества имелись предусмотренные пунктом 2 статьи 171 Налогового кодекса основания для принятия к вычету сумм «входящего» налога, предъявленного при приобретении рекламных материалов.

Данные доводы в силу изложенного выше имели значение для оценки правомерности оспариваемого решения инспекции, поскольку указывают на взаимосвязь между издержками налогоплательщика по приобретению рекламной продукции и обеспечением его облагаемой НДС деятельностью, однако они не получили надлежащей оценки со стороны судов.

При таком положении Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации находит, что состоявшиеся по делу судебные акты арбитражных судов первой, апелляционной и кассационной инстанции подлежат отмене на основании части 1 статьи 291.11 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, а дело – подлежит направлению на новое рассмотрение в суд первой инстанции.

При новом рассмотрении дела судам следует учесть изложенную в настоящем определении правовую позицию, установить размер недоимки, относящийся к данному эпизоду доначислений, принять законные и обоснованные судебные акты.

Руководствуясь статьями 176, 291.11 - 291.15 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации

определила:

решение Арбитражного суда Нижегородской области от 01.10.2018 по делу № А43-5424/2018, постановление Первого арбитражного апелляционного суда от 24.12.2018 и постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 17.05.2019 по тому же делу в части отказа в удовлетворении требований общества с ограниченной ответственностью «Сладкая жизнь Н.Н.» о признании недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Нижегородской области от 26.07.2017 № 8 по эпизоду приобретения рекламной продукции отменить.

Дело в указанной части направить на новое рассмотрение в Арбитражный суд Нижегородской области.

В остальной части принятые по делу судебные акты оставить без изменения.

Председательствующий судья

Т.В. Завьялова

Судья

Н.В. Павлова

Судья

М.В. Пронина