

**АРБИТРАЖНЫЙ СУД ГОРОДА МОСКВЫ**

115191, г.Москва, ул. Большая Тульская, д. 17

<http://www.msk.arbitr.ru>

ИМЕНЕМ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

**Р Е Ш Е Н И Е**

г. Москва

Дело № **А40-193738/14**

02 июня 2015 года

Резолютивная часть решения объявлена 26 мая 2015 года

Полный текст решения изготовлен 02 июня 2015 года

Арбитражный суд в составе судьи Шудашовой Я.Е.

при ведении протокола секретарем судебного заседания Новохатской О.Д.

рассмотрел в судебном заседании дело по заявлению Общества с ограниченной

ответственностью «Хиллс Пет Нутришн» (ОГРН: 1097746705000; ИНН: 7704737837;

дата регистрации 11.11.2009г; адрес: 121009, г. Москва, ул. Смоленская пл, д. 3)

к Инспекции Федеральной налоговой службы № 4 по г. Москве (ОГРН 1047704058060;

ИНН: 7704058987; дата регистрации: 23.12.2004; адрес: 119048, г. Москва, ул.

Доватора, корп. 2/5, д. 12)

о признании недействительными решений №112114 от 04.08.2014, №218 от 04.08.2014 в части доначисления отказа в возмещении суммы НДС в сумме 33 468 127 руб.,

в судебное заседание явились:

от заявителя – Савсерис С.В. доверенность от 21.10.2014 № 20; Моцок А.В.

доверенность от 21.10.2014 № 21

от ответчика – Панфилов С.Ю. доверенность от 25.02.2015 № 05-17/003948

**УСТАНОВИЛ:**

Общество с ограниченной ответственностью «Хиллс Пет Нутришн» (далее – заявитель, Общество) обратилось в Арбитражный суд города Москвы с заявлением к Инспекции Федеральной налоговой службы № 4 по г. Москве (далее – налоговый орган, заинтересованное лицо) о признании недействительными решений от 04.08.2014 № 11214 «Об отказе в привлечении к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения» и № 218 «Об отказе в возмещении частично суммы

налога, заявленной к возмещению» в части отказа в возмещении суммы НДС в размере 33.468.127 руб.

Заявитель в судебном заседании поддержал заявленные требования в полном объеме по доводам, изложенным в заявлении (т.1 л.д.2-19, т.4 л.д.4-22) и письменных пояснениях (т.4 л.д.122-147, т.6 л.д.44-47), указал, что Обществом в полном объеме подтверждено право на применение ставки НДС 10 процентов при реализации сухих кормов для кошек и собак.

Инспекция требования не признала по доводам, изложенным в оспариваемых Решениях (т.1 л.д.42-55, 56-57) и отзыве (т.4 л.д.24-33), указала, что у Заявителя не было права на применение пониженной ставки НДС.

Выслушав объяснения представителей сторон, исследовав письменные доказательства, суд установил, что заявленные требования подлежат удовлетворению по следующим основаниям:

Как следует из материалов дела, Инспекцией проведена камеральная налоговая проверка уточненной налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость за 3 квартал 2013 г.. поданной ООО «Хиллс Пет Нутришн», по итогам которой составлен акт от 03.04.2014 г. № 25620 (т.2 л.д.1-12).

По итогам рассмотрения результатов проверки, возражений на акт (т.2 л.д.13-19), дополнительных мероприятий налогового контроля, ответчиком вынесены решения от 04.08.2014 об отказе в привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения № 11214 (т.1 л.д.42-55) и об отказе в возмещении частично суммы налога, заявленной к возмещению №218 (т.1 л.д.56-57).

Заявитель, не согласившись с указанными Решениями Налогового органа, обратился в УФНС России по г. Москве с апелляционной жалобой (т.1 л.д.58-81), рассмотрев которую вышестоящий налоговый орган Решением от 17.09.2014 г. № 21-19/092445 оставил ее без удовлетворения.

Заявитель, обжалуя Решения Инспекции, указывает, что не согласен с вынесенными решениями в части отказа в возмещении НДС в сумме 33 468 127 руб. в результате занижения налоговой базы по НДС, облагаемой по ставке 18%.

Вопрос, подлежащий рассмотрению в настоящем споре, касается исключительно применения норм права, в частности правомерности применения заявителем при реализации сухих кормов для кошек и собак ставки НДС в размере 10%. При этом, поскольку ставка НДС в рассматриваемом случае (10 % или 18%) зависит от кода, по которой продукция должна быть классифицирована в соответствии с Общероссийским классификатором продукции ОК 005-93, то, фактически, спор

касается правильности определения заявителем кода по ОК 005-93 для своей продукции.

Ответчик, вынося оспариваемые Решения, посчитал, что заявитель неправомерно при реализации кормов для кошек и собак применял ставку НДС 10%. По мнению ответчика, заявитель обязан был применять ставку НДС 18%. Свой вывод ответчик обосновал следующими аргументами:

В ходе проверки налогоплательщиком представлены сертификаты соответствия и декларации о соответствии на корм для кошек и собак, в которых реализуемые сухие корма для кошек и собак отнесены к коду ОКИ 92 9640 «Смеси кормовые» и консервированные корма для кошек и собак - к коду ОКП 92 1922 «Корма вареные влажностью 80%». Представленные сертификаты соответствия и декларации о соответствии выданы (подтверждены) ООО «Центр сертификации и исследований СПб»;

По заказу ответчика ЗАО «Мосэкспертиза» в отношении товаров заявителя провело товароведческую экспертизу. По результатам экспертизы оформлено экспертное заключение № 0189п/19-03/14 где сделан вывод о соответствии товаров коду ОКП 92 1959 «Корма животные сухие мясо-костные прочие»;

Сотрудники ФГБУ «Ленинградская межобластная ветеринарная лаборатория» показали, что учреждение не проводило лабораторные испытания кормов для кошек и собак по заказу заявителя и ООО «Центр сертификации и исследований СПб», не оформляло протоколы испытаний. Вместе с тем, на основании этих протоколов органом по сертификации продукции зарегистрированы декларации о соответствии, которыми товарам присвоен код ОКП 92 9640;

С 01.04.2011 г. Постановлением Правительства РФ от 31.12.2004 г. N 908 (с изменениями, внесенными Постановлением Правительства РФ от 17.12.2010 г. № 1043) ставка НДС 10% применяется к коду ОКП 92 1959 «Корма животные сухие (мясо-костные) (92 1951 - 92 1959) (кроме кормов для кошек и собак, декоративных рыб, декоративных и певчих птиц)». Поскольку согласно выводам, отраженным в Экспертном заключении ЗАО «Мосэкспертиза» товары заявителя являются кормом исключительно для кошек и собак, то размер применяемой ставки по НДС при реализации сухого корма для кошек и собак составляет 18%.

Суд считает доводы ответчика, положенные в обоснование принятых решений, не соответствующими законодательству и фактическим обстоятельствам по следующим основаниям.

Доводы ответчика о неправомерности применения ставки НДС 10% сводятся к двум группам доводов и заключаются в следующем: указанный в сертификатах

соответствия (декларациях соответствия) код ОКП 92 9640 не может подтверждать право на ставку НДС 10%, т.к. представленные сертификаты соответствия выданы на основании протоколов испытаний, которые не выдавались ФГБУ «Ленинградская межобластная ветеринарная лаборатория»; реализуемый заявителем товар должен быть квалифицирован по иному коду 92 1959 «Корма животные сухие мясо-костные прочие», а не по коду 92 9640 «Смеси кормовые», что подтверждается проведенной по заказу ответчика экспертизой.

Доводы ответчика не обоснованы, противоречат фактическим обстоятельствам и нормам права по следующим основаниям.

Суд считает, что довод ответчика, основанный на претензиях к протоколам испытаний, на основании которых выданы декларации о соответствии и сертификаты соответствия, не может служить основанием для отказа в применении заявителем ставки НДС 10%, поскольку не относятся к предмету спора, т.к. лабораторные испытания продукции никак не связаны с установлением соответствия продукции тому или иному коду ОКП из ОК 005-93.

Цель лабораторных испытаний совершенно иная - установление размера содержания в химическом составе продукции вредных веществ (т.е. безопасность кормов) и соответствия продукции требованиям «Ветеринарно-санитарных норм и требований к качеству кормов для непродуктивных животных» (утверждены Департаментом ветеринарии Минсельхозпрода РФ 15.07.1997 г. № 13-7-2/1010).

Как видно из представленных в материалы дела протоколов испытаний в данных протоколах фиксируются только результаты испытаний продукции на микробиологические показатели, токсичные элементы, пестициды, микотоксины, радионуклиды. Нигде в протоколах испытаний не указывается код продукции по ОКП, а также не исследуется / не подтверждается состав продукции, заявленный производителем.

Согласно нормативной базе по сертификации и декларированию (Постановление Госстандарта от 23.08.1994. Постановление Правительства РФ от 07.07.1999 № 766. Закон от 27.12.2002 г. № 184-ФЗ «О техническом регулировании») декларирование соответствия подтверждает лишь соответствие продукции требованиям технического регламента, т.е. что продукция соответствует обязательным требованиям, направленным на предупреждение болезней животных, выпуск полноценных и безопасных в ветеринарном отношении продуктов и защиту населения от болезней, общих для человека и животных. Код ОКП указывается самим заявителем, наряду с наименованием продукции, для идентификации продукции, переданной на сертификацию/ декларирование.

Соответственно, отраженная в обжалуемом решении информация в части протоколов лабораторных испытаний не имеет никакого отношения к существу оспариваемого ответчиком вопроса о соответствии спорной продукции коду ОКП 92 9640.

Тот факт, что протоколы испытаний не имеют никакого отношения к классификации продукции по тому или иному коду подтверждается также представленной ответчиком экспертизой ЗАО «Мосэкспертиза». Согласно стр. 1-2 на экспертизу были переданы: образцы кормов, сертификаты анализа товара. То обстоятельство, что на экспертизу были переданы только изъятые образцы кормов в количестве 20 штук и сертификаты анализа корма на русском языке в виде заверенные копии в количестве 124 штуки подтверждается в отзыве ответчика от 27.01.2015 г. № 05-17/001162 на стр. 6. Какие-либо протоколы испытаний продукции эксперту не передавались, им не исследовались, при этом экспертом без учета таких протоколов, была осуществлена классификация кормов заявителя по коду ОКП.

Таким образом, эксперт инспекции для определения кода ОКП анализировал только состав продукции, протоколы испытаний для вывода эксперта значения не имели, т.е. на присвоение кода ОКП протоколы испытаний не влияют.

Кроме того, данный факт подтверждается также решениями ответчика, вынесенным по итогам камеральных проверок налоговых деклараций по НДС за иной период, в актах по которым содержались аналогичные претензии.

Так, в акте камеральной проверки уточненной налоговой декларации по НДС за 2 квартал 2014 г. № 31022 от 06.11.2014 г. на стр. 11-13 ответчик также как и в настоящем деле предъявляет претензии к протоколам испытаний, выданным ФГБУ «Ленинградская межобластная ветеринарная лаборатория» (претензии относятся к тем же самым протоколам, что рассматриваются в настоящем деле (№14165, 14166 от 25.05.11, № 14167, 14168 от 25.04.11, № 99165, 99166, 99167, 99168, 99169 от 27.12.10, № 544, 543, 555, 554 от 11.02.2010, № 15335, 15336, 15337 от 13.05.11, № 59541, 59542, 59543, 58544 от 12.09.2011)). После дополнительных мероприятий налогового контроля, в ходе которых были опрошены руководители органов по сертификации и лабораторий, ответчик снял свои претензии к протоколам испытаний. Ответчик установил, что заявитель самостоятельно определяет код ОКП. Определение принадлежности образцов продукции к конкретному коду не входит в задачу лаборатории (ответ на вопрос № 14 допроса руководителя испытательной лаборатории ГНУ ВНИИВСГЭ Россельхозакадемии, ответ на вопрос № 20 руководителя ООО «Орган сертификации «Биотехтест»» в справке о проведении дополнительных

мероприятий налогового контроля от 29.01.2015 г.). Аналогичный вывод содержится и в решении № 19551 от 19.03.2015 г. по результатам проверки декларации за 3 квартал 2014 г.

Указанные выше доводы Налогового органа не относятся к предмету спора, т.к. претензии ответчика относятся к протоколам испытаний, на основании которых выданы сертификаты соответствия со сроком действия до 11.02.2011 г., то есть до даты, когда в Постановление Правительства РФ от 31.12.2004 г. № 908 были внесены изменения.

Ответчик, указывая на невозможность реализации продукции по ставке 10% со ссылкой на то, что ФГУБ «Ленинградская межобластная ветеринарная лаборатория» не проводило лабораторные испытания кормов для кошек и собак, оформленных протоколами, поименованными на стр. 7 решения, по заказу заявителя, не анализирует соответствие срока действия соответствующих сертификатов/деклараций с предметом спора.

Так, как указывает сам ответчик, исключение по коду 92 1959 для кормов для кошек и собак для возможности облагать по ставке 10% вступило в действие с 01.04.2011 г.

До этой даты никаких исключений для возможности облагать реализацию корма для кошек и собак по ставке 10%, как классифицированных по коду 92 9640 (присвоенный корму заявителем), так и по коду 92 1959 (на котором настаивает ответчик), не было.

Ответчиком предъявлены претензии к протоколам испытаний ФГБУ «Ленинградская межобластная ветеринарная лаборатория» №№ 535, 536, 543, 544, 545, 546, 547, 548 от 11.02.2010 г. Между тем, указанные протоколы испытаний поименованы в сертификатах соответствия РОСС NL.PP15.B17202, РОСС NL.PP15.B17201, РОСС NL.PP15.B17197, РОСС [FR.PP15.B17208](#), РОСС FR.PP15.B17207 со сроком действия с 11.02.2010 г. по 11.02.2011 гг. Соответственно, указанные протоколы испытаний не имеют никакого отношения к предмету спора и постольку, поскольку выданы и действовали до 01.04.2011 г. Ответчику данная информация была известна.

Кроме того, суд учитывает, что спорная продукция одних и тех же наименований проходила лабораторные испытания в различных учреждениях, в т.ч. в тех, претензии к которым ответчиком не предъявляются.

Реализуемые обществом сухие корма для кошек и собак (одних и тех же наименований, классифицируемые по коду ОКП 92 9640), неоднократно проходили лабораторные испытания в различных учреждениях, как до, так и после спорного

периода: в Федеральном государственном бюджетном учреждении «Ленинградская межобластная ветеринарная лаборатория», в Государственном бюджетном учреждении Ленинградской области «Станция по борьбе с болезнями животных Тихвинского и Бокситогорского районов».

Ответчик игнорирует то обстоятельство, что данное учреждение подтвердило как проведение испытаний, так и оформление протоколов. На то, что протоколы испытаний не имеют никакого отношения к рассматриваемому вопросу (обложение НДС ставкой 10% или 18%) заявитель указывал в возражениях на справку о дополнительных мероприятиях налогового контроля, о чем прямо указано на стр. 11 решения № 16218. При этом ответчик не дал никакой оценки в решении указанным доводам заявителя.

Отказывая заявителю в праве применять при реализации продукции ставку НДС 10% со ссылкой на протоколы испытаний ФГБУ ЛМВЛ, ответчик никаким образом не дает оценки представленным протоколам ГБУ «Станция по борьбе с болезнями животных Тихвинского и Бокситогорского районов». На основании протоколов данной лаборатории также были выданы декларации о соответствии, действовавшие в проверяемый период. Например, на основании протокола № 27/2 от 11.06.2012 г., рег. № РОСС RU.0001.21ПФ22 была выдана декларация РОСС CZ.ПР15.Д05242 от 15.06.2012 г. со сроком действия до 15.06.2015 г.; на основании протоколов № 33/2-35/2 от 16.08.2012 г., рег. № РОСС RU.0001.21ПФ22 была выдана декларация РОСС NL.ПР15.Д05391 от 07.08.2012 г. со сроком действия до 07.08.2015 г. Указанные протоколы испытаний представлялись ответчику в ходе проверки. В своем отзыве от 27.01.2015 г. ответчик подтверждает, что «сертификаты соответствия и декларации выданы ООО «Центр сертификации и исследований Спб» на основании протоколов лабораторных испытаний, проведенных ... ВИЛ ГБУ ЛО «Станция по борьбе с болезнями животных Тихвинского и Бокситогорского районов». Признавая протоколы испытаний от указанной лаборатории действительными, ответчик, тем не менее, делает вывод о невозможности реализации по ставке НДС 10% всех сухих кормов заявителя после 01.04.2011 г.

В отзыве ответчик также не дает оценки протоколам испытаний от ГБУ ЛО «Станция по борьбе с болезнями животных Тихвинского и Бокситогорского районов», указывая лишь на то, что заявки на проведение лабораторных испытаний не представлены. Между тем, в отношении не представления заявок заявитель в возражениях указывал, что заявки передавались по электронной почте. В отношении не представленных протоколов № 36,37,38 от 24.08.2012 г. в письме ООО «Центр сертификации и исследований Спб» (исх. № 18 от 26.05.2014 г.) представленному

ответчику с возражениями, было пояснено, что при оформлении декларации о соответствии РОСС FR.ПР15.Д05400 допущена ошибка в номерах протоколов испытаний. Вместо этих номеров протоколов испытаний в декларации должны были быть указаны номера 36/2 от 22.08.2012, 37/2 от 20.08.2012, 38/2 от 22.08.2012.

При этом ответчик также не учитывает, что одни и те же рационы в разные периоды времени проходили лабораторные испытания, на основании которых выдавались сертификаты/декларации, претензий к которым у ответчика нет. Так, например, следующие рационы: Hill's™ Prescription Diet™ d/d™ Canine Duck & Rice (диетический рацион для собак при дерматитах/пищевой аллергии (утка с рисом)), Hill's™ Prescription Diet™ d/d™ Canine Egg & Rice (диетический рацион для собак при дерматитах/пищевой аллергии (яйцо с рисом)); Hill's™ Prescription Diet™ d/d™ Canine Salmon & Rice (диетический рацион для собак при дерматитах/пищевой аллергии (лосось с рисом)); Hill's™ Prescription Diet™ h/d™ Canine (диетический рацион для собак для поддержания функций сердца); Hill's™ Prescription Diet™ i/d™ Canine (диетический рацион для собак для поддержания здоровья желудочно-кишечного тракта); Hill's™ Prescription Diet™ j/dIM Canine (диетический рацион для собак для поддержания здоровья суставов), в отношении которых ответчиком предъявляются претензии к протоколу ФГУ ЛМЛВ № 99165. № 99168 от 27.12.2010 г. и, соответственно, к декларации о соответствии № РОСС RU.00001.11ПР15 со сроком действия с 18.01.2011 г. по 18.01.2014 г., проходили лабораторные испытания:

в 2009, что подтверждается протоколом ФГУ ЛМВЛ № 877(3) от 10.03.2009 г., на основании которого выдан сертификат соответствия № РОСС NL.ПР15.В16192 со сроком действия с 19.03.2009 г. по 12.03.2010 г. Претензий к данным сертификату и протоколу у ответчика нет;

в 2013 г.. что подтверждается протоколами ГБУ ЛО «Станция по борьбе с болезнями животных Тихвинского и Бокситогорского районов» № 31/2 от 25.04.2013 г., № 29/2, № 30/2 от 27.04.2013 г., № 28/2, № 32/2 от 29.04.2013 г., на основании которых выдана декларация соответствия № РОСС NL.ПР15.Д06046 со сроком действия с 13.05.2013 г. по 13.05.2016 г. Претензий к данным декларации и протоколам у ответчика нет.

Суд считает, что Ответчик не вправе самостоятельно лишать юридической силы декларации о соответствии продукции общества. В установленном законом порядке такие декларации и сертификаты не признаны недействительными.

В соответствии с п. 18 Порядка принятия декларации о соответствии и ее регистрации контроль за продукцией, соответствие которой подтверждено декларацией о соответствии, осуществляется федеральными органами исполнительной власти в



рамках государственного контроля и надзора за качеством и безопасностью продукции. В компетенцию налоговых органов не входит осуществление государственного контроля и надзора за качеством и безопасностью продукции (такое полномочие не предусмотрено «Положением о Федеральной налоговой службе», утвержденным Постановлением Правительства РФ от 30.09.2004 г. № 506. При этом в соответствии с п. 3 и п. 4 «Порядка проведения Государственным комитетом РФ по стандартизации и метрологии государственного контроля и надзора» (утв. Постановлением Госстандарта России от 01.09.2003 г. № 99) такой государственный надзор и контроль осуществляется должностными лицами Госстандарта России и центрами стандартизации, метрологии и сертификации.).

Сертификаты соответствия и декларации о соответствии в спорные периоды имели юридическую силу и не утрачивали ее до истечения срока их действия: органы, компетентные осуществлять государственный контроль и надзор за качеством и безопасностью продукции, претензий к спорной продукции, сертификатам соответствия и декларациям о соответствии заявителю не предъявляли (п. 1 ст. 34 Закона «О техническом регулировании»).

Таким образом, поскольку ответчик самостоятельно согласился с тем, что ни протоколы испытаний, ни декларации соответствия (сертификаты соответствия) не имеют отношения к определению принадлежности продукции заявителя к конкретному коду ОКП, то спор в настоящее время сводится к оценке правомерности выбора заявителем кода ОКП 92 9640 к своей продукции.

Суд считает, что вывод ответчика об отнесении продукции заявителя к коду ОКП 92 1959 не обоснован по следующим основаниям.

Свой вывод о соответствии продукции заявителя коду ОКП 92 1959 сделан ответчиком исключительно на основе выводов экспертного заключения ЗАО «Мосэкспертиза» от 10.04.2014 г. № 0189п/19-03/14. Никаких иных документальных или нормативных обоснований своего вывода о классификации кормов кодом 92 1959 ответчик в решении не приводит.

Суд считает, что указанная экспертиза ЗАО «Мосэкспертиза» не может подтверждать соответствие продукции заявителя коду ОКП 92 1959 по следующим основаниям.

Вывод эксперта ЗАО «Мосэкспертиза» о соответствии продукции заявителя коду ОКП 92 1959 содержательно никак не обоснован.

Вывод эксперта о соответствии продукции заявителя коду ОКП 92 1959 содержится в единственном абзаце экспертизы после перечисления на стр. 2-23 составляющих (ингредиентов) кормов заявителя, информация о которых содержится на

упаковке и/или в сертификатах анализа. В этом абзаце на стр. 23 указано: «при изучении ингредиентов, составляющих представленный на исследование корм, выявлено, что одним из первостепенных составляющих является мука из мяса (ягненка, домашней птицы: курицы, индейки), мясо и производные продукты животного происхождения, животный жир, яйца и производные продукты из яиц, то есть продукция мясной и птицеперерабатывающей промышленности (включая яйцепродукты). Т.к. корм является сухим кормом и в его состав, кроме вышеупомянутых продуктов входят и другие ингредиенты, то по Общероссийскому классификатору продукции представленный на экспертизу товар классифицируется кодом ОКП 92 1959 Корма животные сухие мясокостные прочие».

Между тем, вывод эксперта о том, что преобладающим ингредиентом кормов, классифицируемым по коду 92 1959, является мясо и производные продукты животного происхождения, не соответствует фактическим обстоятельствам:

Продукция заявителя включает в себя полный спектр питательных веществ, т.к. представляет собой полнорационные корма. На стр. 2-23 эксперт перечисляет ингредиенты продукции, из которых видно, что корма заявителя содержат продукты растительного происхождения. Например, на стр. 3 данной экспертизы приведен состав полноценного рациона для собак мелких и миниатюрных пород старше 7 лет (п. 14): кукуруза, пшеница, мука домашней птицы, животный жир, гидролизат белка, сухая пульпа сахарной свеклы, гороховые отруби, растительное масло, льняное семя, минералы, рис. Т.е. большую долю ингредиентов в корме занимают, помимо продуктов животного происхождения, продукты растительного происхождения. Это относится ко всем сухим кормам заявителя.

В составе кормов, указанных на упаковке и/или в сертификатах анализа нет указаний на процент соотношения (долю) ингредиентов животного и растительного происхождения в общем составе корма. Однако экспертом ЗАО «Мосэкспертиза» сделан вывод о том, что «одним из первостепенных составляющих является мука из мяса (ягненка, домашней птицы курицы, индейки), мясо и производные продукты животного происхождения, животный жир, яйца и производные продукты из яиц, то есть продукция мясной и птицеперерабатывающей промышленности (включая яйцепродукты)

Яйца входят лишь в небольшую часть реализуемых заявителем кормов, однако эксперт указывает на первостепенную составляющую таких продуктов в кормах.

Никаких оснований для такого вывода в экспертизе не приведено. Таким образом, вывод эксперта об отнесении кормов к корму сухому мясо-костному, с учетом

того, что эксперт сам указывает на содержание в кормах других (помимо мясных) ингредиентов, никак не обоснован.

Кроме того, суд учитывает, что экспертное заключение не содержит выводов о невозможности отнесения спорной продукции заявителя к коду 92 9640, не содержит анализа нормативных документов и сопоставления состава продукции с установленными признаками для классификации по тому или иному коду ОКП.

Довод ответчика в решении, что вывод об отнесении продукции заявителя к коду ОКП 92 1959 сделан экспертом, в т.ч. на основании анализа анатомических и физиологических особенностей кошек и собак не обосновывает правомерность классификации продукции по коду 92 1959. Соответствие конкретной продукции кодам ОКП устанавливается путем сопоставления признаков конкретной продукции с комбинацией квалифицирующих признаков, закрепленных на нормативном уровне (в ГОСТах и т.п. актах), для конкретных кодов ОКП и отличающих ее от продукции, соответствующей другим кодам ОКП. Такого анализа, в т.ч. сопоставления состава продукции с нормативно установленными признаками для классификации по тому или иному коду, в экспертном заключении от 10.04.2014 г. № 0189п/19-03/14 нет. Более того, нормативная база по классификации продукции не использована экспертом. Согласно стр. 27 данного экспертного заключения данные классификатора взяты с сайта некоммерческой организации АНО «Межрегиональный центр качества», а не из нормативных документов.

Физиология и анатомические особенности кошек и собак не влияют на классификацию продукции по тому или иному коду. Более того, сам эксперт приводит такой анализ исключительно для того, «чтобы разобраться в вопросе, является ли представленный на исследование корм исключительно кормом для собак и кошек...» (абз. 2 стр. 24 заключения), т.к. это был один из вопросов, поставленных ответчиком. При этом ответ на вопрос об отнесении спорного корма исключительно к кормам для кошек и собак сделан экспертом исключительно на основании официального сайта компании Hill's (<http://www.hillspet.ru>).

Суд считает, что корма заявителя правомерно классифицированы по коду 92 9640 «Смеси кормовые», включенный в Перечень Правительства РФ как облагаемый НДС по ставке 10%.

Согласно Постановлению Правительства от 10.11.2003 г. № 677 определение кода объекта классификации по общероссийскому классификатору является прерогативой хозяйствующего субъекта, т.е. заявитель самостоятельно определяет соответствие своей продукции тому или иному коду.

В данном деле спор идет о соответствии продукции заявителя коду 92 9640, в то время как ответчик настаивает на присвоении продукции заявителя иного кода 92 1959. В соответствии с пунктом 9 Постановления Правительства РФ от 10.11.2003 г. № 677 определение кода объекта классификации по общероссийскому классификатору (в данном случае продукции Hill's) является прерогативой исключительно хозяйствующего субъекта, т.е. общества. Иными словами, заявитель самостоятельно определяет код классификации своей продукции. Заявитель классифицировал продукцию по коду 92 9640 и правомерность такой классификации подтверждена экспертными заключениями.

В отсутствие определенного кода ОКП для кормов для кошек и собак и наличием различных мнений специалистов, суд считает, что с учетом п.7 ст. 3 НК РФ, согласно которого все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика, применение кода ОКП 92 9640 правомерно.

Кроме того, суд учитывает, что продукция заявителя классифицируется по коду ОКП 92 9640, что подтверждено несколькими экспертными учреждениями и специалистами.

Нижеперечисленными экспертными учреждениями не только подробно обосновано соответствие спорной продукции заявителя коду ОКП 92 9640, но также указаны причины, по которым данной продукции не может быть присвоен иной код, в т.ч. код ОКП 92 1959:

1) Мытищинской торгово-промышленной палатой (экспертное заключение № 167-02-00316 от 10.04.2014 г.). В данном экспертном заключении сделан вывод о классификации продукции заявителя по коду 92 9640 «Смеси кормовые». Такой вывод сделан экспертами со ссылкой на ГОСТы, в частности: на Раздел Термины и определения ГОСТ Р 51848-2001 «Продукция комбикормовая», в котором даны определения комбикормовой продукции, кормовому средству и комбикорму; на ГОСТы 17536-82 «Мука кормовая животного происхождения» и 2116-2000 «Мука кормовая из рыбы, морских млекопитающих, ракообразных и беспозвоночных».

Довод ответчика о том, что экспертиза проведена в один день, что свидетельствует о формальном подходе, не может приниматься во внимание, т.к. в ходе данной экспертизы не проводились какие-либо лабораторные испытания. Была проведена аналитическая работа по основным ингредиентам сухих кормов возможность классификации по тому или иному коду ОКП, что не требует длительного времени.

На сайте МТПП ([www.mtpp.ru](http://www.mtpp.ru)), указанном в экспертизе, приведен Устав, в котором указаны цели, задачи и функции Палаты. В частности, МТПП проводит по поручению российских и иностранных организаций и предпринимателей независимую экспертизу; удостоверяет в соответствии с международной практикой и порядком, установленным ТПП сертификаты происхождения товаров, оформляет документы, связанные с внешнеэкономической деятельностью и т.д.;

2) Органом по сертификации ООО «Центр сертификации и исследований СПб» (письмо от 23.05.2014 г. № 17). Указанный Центр, который одновременно является органом по сертификации, указал, что тестируемым кормам для кошек и собак обоснованно присвоен код ОКП 92 9640 «Смеси кормовые». Одновременно, обосновал невозможность применения к ним иных кодов ОКП из перечня ОК 005-93, в частности кодов 92 1920, 91 8960, 92 1950, 97 5940, 23 0990.

В частности, экспертное учреждение ООО «Центр сертификации и исследований СПб» установило, что тестируемые сухие комбинированные корма для кошек и собак - это сложные кормовые смеси, приготавливаемые промышленным способом по научно-обоснованным рецептам. То есть, по составу и технологии производства (экструзия) сухие корма для кошек и собак согласно ГОСТу Р 51848-2001 относятся именно к подгруппе 92 9640 «Смеси кормовые» группы 92 9600 «Продукция комбикормовой промышленности».

Основными источниками белка в сухих комбинированных кормах для кошек и собак являются: экстракты растительных белков, мука кормовая животного происхождения (мука из мяса курицы, индейки, ягненка, кролика), мука кормовая из рыбы (мука из мяса тунца, лосося), морских млекопитающих, ракообразных и беспозвоночных (от 6 до 30 %).

Учитывая, что мука кормовая животного происхождения и мука кормовая из рыбы, морских млекопитающих, ракообразных и беспозвоночных используется именно в производстве и выработке комбикормов (в соответствии с ГОСТами 17536-82 и 2116-2000), то эксперты сделали вывод, что присвоение кода ОКП 92 9640 анализируемой продукции Hill's является обоснованным.

С 01.07.2014 г. вступил в силу ГОСТ Р 55453-2013 «Корма для непродуктивных животных» - это общие технические условия, где корма для кошек и собак также отнесены к группе 92 9600 «Продукция комбикормовой промышленности» ОКП 92 9619 («Комбикорм для прочих видов животных»).

Т.е. прослеживается и дальнейшее намерение законодателя относить рассматриваемые образцы кормов для кошек и собак именно к группе 92 9600

Продукция комбикормовой промышленности, к которой относится код 92 9640 Смеси кормовые, присвоенный продукции Hill's.

Доводы ответчика, изложенные в отзыве о выявленных нарушениях и приостановлении деятельности ООО «Центр сертификации и исследований Спб», не соответствуют фактическим обстоятельствам. В письме Федеральной службы по аккредитации от 23.06.2014 г. № 9366/03-АЛ, ссылка на которое имеется в отзыве, указано, что «04.12.2013 Приказом Росаккредитации № 3044 действие аттестата аккредитации № РОСС RU.001.11ПР15, органа по сертификации продукции ООО «Центр сертификации и исследований Спб» возобновлено в полном объеме». Нарушения были выявлены в 2013 г., т.е. за пределами проверяемого периода, а деятельность Центра была полностью возобновлена через 3 месяца. В настоящее время данный Центр по-прежнему действует. Актом проверки от 11.07.2014 г. Управление Росаккредитации по СЗФО фактов невыполнения предписаний не выявлено. На официальном сайте Росаккредитации в Реестре органов по сертификации и аккредитованных испытательных лабораториях ООО «Центр сертификации и исследований Спб» значится как «действующий», со сроком действия сертификата - до 26.08.2016 г.

Ответчик, отражая в обжалуемом решении результаты рассмотрения возражений, не указал каких-либо претензий к содержанию экспертных заключений ТПП и Центра сертификации и исследований СПб, и сделанных в них выводов.

3) ФГБОУ ВПО «Московская государственная академия ветеринарной медицины и биотехнологии им. К.И.Скрябина» (отчет о научно-исследовательской работе). Специалистами Академии был проведен биохимический анализ продукции и сделаны следующие выводы: в состав исследуемой продукции входят продукты как растительного, так и животного происхождения. Корма торговой марки Hill's отвечают всем условиям терминов и определений видов комбикормовой продукции, установленным ГОСТ; по результатам анализа состава сухих кормов торговой марки Hill's рекомендуем отнести их к подгруппе 92 9640 «Смеси кормовые», группы 92 9600 «Продукция комбикормовой промышленности».

Ответчик в отзыве ссылается на отсутствие даты утверждения отчета. Вместе с тем, дата указана на штампе, скрепляющем отчет. Под этой же датой отчет внесен в реестр в канцелярии Ветакадемии. В материалы дела представлена Выписка из реестра договоров на создание НТП (научно-технической продукции), где подтверждается регистрации отчета 06.09.2014 г. под номером 4808.

Одной из задач исследования, как это указано на стр. 8, являлось «определение соответствия продукции Hills избранному коду ОКП 92 9640, а также возможность

отнесения этой продукции к другим кодам ОКП». Следовательно, довод ответчика о некорректности поставленной задачи и изначально предвзятом отношении к вопросу не соответствует фактическим обстоятельствам.

При этом анализ кодов ОКП способствует реализации цели № 3, а именно: дать научное обоснование применения кормов торговой марки Хиллс в качестве полнорационных продуктов питания для кошек и собак.

Проведенные лабораторные исследования подтвердили соответствие химического состава корма, указанному на упаковке. Наличие в кормах Хиллс одновременно протеина, жира и клетчатки указывают на то, что это кормовые смеси, а именно смесь продуктов животного происхождения и растительного происхождения. Далее эксперт сопоставил результаты исследования с кодами ОКП для того, чтобы сделать вывод о возможности употребления кормов Хиллс кошками и собаками в качестве полнорационных: ОКП 91 8960 - корма - только растительного происхождения (не сложная смесь); ОКП 97 5940 - корма - только растительного происхождения (для кормления сельскохозяйственных животных); ОКП 92 1950 - корма животные сухие (мясо-костные) - корма исключительно животного происхождения.

Все три группы в отдельности представляют собой только часть рациона и не могут обеспечить кошек и собак полноценным и сбалансированным питанием.

Для полноценного обеспечения кошек и собак сбалансированным питанием необходимо использование смесей кормовых, включающих ингредиенты животного и растительного происхождения и произведенные методом экструзии, обеспечивающим максимальную усвояемость питательных веществ организмом животного. Код ОКП 92 9640 Комбикорма - это смесь продуктов растительного и животного происхождения, которая полностью отвечает потребностям кошек и собак.

Относительно содержания мяса в кормах установлено следующее. В образцах кормов, содержится от 4 до 30% (на сухое вещество) продуктов животного происхождения (стр. 21 отчета). Такие продукты животного происхождения могут включать в себя: мышечную ткань (мясо), жир, кожу, субпродукты (органы). Однако цифра 54% и более (стр. 11, 12, 14-16) лишь указывает на содержание именно мяса в продуктах животного происхождения взятого образца;

4) ОАО «Всероссийский научно-исследовательский институт сертификации» (экспертное заключение от 14.10.2014 г.). Указанный институт разрабатывает научно-методические и организационные основы подтверждения соответствия продукции и услуг, включен в реестр Федеральной службы по аккредитации как экспертная организация по организации работ испытательных

лабораторий и органов по сертификации. Т.е. данный институт является экспертом в данной области, в т.ч. в области подтверждения соответствия продукции тому или иному коду.

Эксперты ВНИИС пришли к выводам, аналогичным сделанным приведенными выше экспертными организациями, а именно: об обоснованности классификации спорной продукции заявителя по коду ОКП 92 9640 «Смеси кормовые» и отсутствию оснований для ее классификации по иным кодам.

При этом экспертами проанализирован каждый код ОКП, применяемый для классификации кормов и обоснован вывод, почему тот или иной код невозможно применить к спорной продукции заявителя. В частности, сделан вывод о невозможности отнесения корма заявителя к подгруппе 92 1950 «Корма животные сухие (мясо-костные)», поскольку «данная подгруппа продукции 92 1950 и относящиеся к ней виды продукции, в том числе вид 92 1959 представляют собой исключительно муку животного происхождения, полученную различными способами производства из однородных или комбинированных источников сырья (мясо, кости, кровь, перо, мясо и кости). Очевидно, что продукция, относящаяся к подгруппе 92 1950 и виду 92 1959 не может обеспечить потребность домашних животных в белково-витаминно-минеральных компонентах. Данная подгруппа продуктов и относящиеся к ней виды продукции могут служить источником сырья для производства сложных комплексных рационов, как для сельскохозяйственных, так и для домашних животных. Корма торговой марки Hills не являются мукой животного происхождения, но содержат муку животного происхождения (мука из мяса курицы, индейки, ягненка, кролика, мука из мяса тунца, лосося), которая, тем не менее, не является преобладающим ингредиентом».

В отзыве ответчик ссылается на то, что в данном экспертном заключении содержится ошибочный вывод о том, что корма заявителя соответствуют ГОСТу. По мнению ответчика, это не так, поскольку производство корма осуществляется по спецификации изготовителя. Между тем, соответствие корма спецификации изготовителя не препятствует корму соответствовать ГОСТу. Доказательств обратного ответчиком не приведено.

Таким образом, специалистами в соответствующей области подтверждена правомерность классификации продукции заявителя по коду ОКП 92 9640 «Смеси кормовые».

5) ФГБ Научное учреждение «Всероссийский научно-исследовательский институт физиологии, биохимии и питания животных» (ВНИПФБнП) (исх. № 98 от 03.04.2015 г.). Доктор биологических наук Харитонов Е.Л. ответил, что кошки и



собаки ближе всего по физиологии к пушным животным, для которых выпускаются корма, относящиеся по коду классификации к 92 9610. Но так как продукция Хиллс не выпускается на государственных предприятиях, то к таким комбикормам ее отнести нельзя. Наиболее подходящий код в таком случае - 92 9640 Смеси кормовые. При этом, код 92 9610 находится в том же разделе классификатора, что и 92 9640. Данный код 92 9610 также указан в Постановлении Правительства РФ как облагаемый по ставке НДС 10% и никаких исключений для него не предусмотрено.

6) ФГК Научное учреждение «Всероссийский научно-исследовательский институт генетики и разведения сельскохозяйственных животных» (исх. № 170 от 06.04.2015 г.). Доктор ветеринарных наук К.В. Племяшов, давший ответ, указал, что, по его мнению, код ОКП 92 9640, выбранный заявителем, является верным на настоящий момент кодом, который характеризует продукцию Hill's как сухие многокомпонентные корма и может служить для целей подтверждения в соответствии с требованиями законодательства.

7) ФГБОУ ВПО «Волгоградский государственный аграрный университет» (исх. № 851/07/-02 от 08.04.2015 г.). Данное учреждение в лице двух профессоров Шинкаренко А.Н. (доктор ветеринарных наук, действительный член палаты судебных экспертов), Ряднова А.А. и кандидата ветеринарных наук Болдарева А.А. достаточно подробно проанализировали ОК 005-93 и возможность отнесения продукции заявителя к тому или иному коду. Одновременно, ими высказано мнение о ГОСТ Р 52812-2007 «Смеси кормовые». Специалисты указали, что ГОСТ Р 52812-2007 «Смеси кормовые» «не является единственным определяющим в системе сертификации ГОСТ Р для кода ОКП 92 9640. Так, например, для кода ОКП 92 9640 группы 92 9600 применяется ГОСТ Р 54319-2011 «Мука кормовая. Технические условия». Этот ГОСТ распространяется на кормовую муку, представляющую собой смесь высокобелковых компонентов с преобладанием кормовой муки из рыбы, предназначенную для использования в производстве комбикормовой продукции. Данный ГОСТ предусматривает изготовление продукции с высоким содержанием белка, животного происхождения. Соответственно, ГОСТ Р 52812-2011 распространяется на комбикорм с высоким содержанием продуктов растительного происхождения, а ГОСТ Р 54319-2011 распространяется на муку кормовую с высоким содержанием белков и низким углеводов, и оба этих ГОСТа установлены для кода ОКП 92 9640. Таким образом, наличие в корме для кошек и собак ингредиентов животного происхождения не исключает классификации этих кормов по коду 92 9640 по ОКП».

8) ФГБОУ ВПО «Санкт-Петербургская государственная академия ветеринарной медицины» (исх. №01-445 от 10.04.2015 г.). Заведующая кафедрой

кормления животных, кандидат ветеринарных наук Лунегова И.В. также указала, что «несмотря на то, что код 92 9640 «Смеси кормовые», напрямую не отнесен к кормам для кошек и собак, может быть использован в данном случае, поскольку кормовая смесь - это комплекс ингредиентов растительного и животного происхождения, а также микродобавок: витаминов и минералов, предназначенные для эффективного использования рационов животными. По составу корма Hill's отвечают этому определению».

9) Заключение ГНУ «Всероссийский научно-исследовательский институт животноводства». Это заключение было получено ЗАО «Рускан» - компанией, которая также реализует сухие корма для кошек и собак и классифицирует их по коду 92 9640. В этом заключении также сделан вывод о правильности присвоения сухим кормам кода по ОК 005-93 92 9640. Данное заключение свидетельствует о единообразном подходе для всех производителей в выборе кода классификатора для кормов.

Судом также установлено, что код ОКП 92 9640 применялся заявителем с момента начала деятельности, т.к. задолго до внесения изменений в Постановление Правительства РФ № 908.

Сухие корма для кошек и собак (классифицируемые по коду ОКП 92 9640), реализуемые обществом, подлежат обязательному декларированию на основании Постановления Правительства РФ от 01.12.2009 г. № 982 «Об утверждении единого перечня продукции, подлежащей обязательной сертификации, и единого перечня продукции, подтверждение соответствия которой осуществляется в форме принятия декларации о соответствии» (Раздел 9296 «Продукция комбикормовой промышленности» - «Комбикорма и добавки белково-витаминные для непродуктивных животных»). При этом утвержденная форма декларации о соответствии предусматривает обязательное указание кодов продукции по ОКП.

Обязательное декларирование соответствия в отношении кормов для непродуктивных животных было введено с 14.02.2010 г. До этого момента в отношении данного вида продукции действовала обязательная сертификация.

Согласно действовавшим в соответствующие периоды правилам сертификации и декларирования порядок сертификации и декларирования первым этапом включает в себя подачу и рассмотрение заявки, которую заявитель - изготовитель (продавец) кормов направляет в любой орган по сертификации. Согласно форме заявки на проведение сертификации именно заявитель указывает соответствующий ОКП или ТН ВЭД в отношении продукции, подлежащей сертификации. Т.е. код ОКП присваивается самим производителем/продавцом для проведения сертификации. Аналогично при

декларировании в заявлении на регистрацию декларации производитель/продавец указывает соответствующий код ОКП.

Данный код 92 9640 присваивался спорной продукции Hill's задолго до внесения Постановлением Правительства РФ от 17.12.2010 г. № 1043 изменений в «Перечень кодов видов продовольственных товаров в соответствии с общероссийским классификатором продукции, облагаемых НДС по налоговой ставке 10% при реализации». Следовательно, до внесения изменений в Перечень Правительства РФ для заявителя не представляло никакого интереса присвоение продукции именно кода ОКП 92 9640, а не кода 92 1959. Изначальное присвоение спорной продукции заявителя кода ОКП 92 9640 свидетельствует об отсутствии предвзятости при установлении соответствия продукции именно коду ОКП 92 9640.

В настоящее время продукция заявителя также проходит процедуру декларирования в органе по сертификации ООО «БИОТЕХТЕСТ». Указанный орган подтверждает соответствие продукции требованиям ветеринарно-санитарным нормам и требованиям. Декларации о соответствии также содержат код классификации продукции 92 9640.

Также судом установлено, что правомерность присвоения спорной продукции кода ОКП 92 9640 подтверждается ГОСТом «Корма для непродуктивных животных».

С 01.07.2014 г. введен в действие ГОСТ Р 55453-2013 «Корма для непродуктивных животных». Этот документ имеет статус национального стандарта (Приказ Росстанларта ОТ 27.06.2013 № 204-ст.), т.е. именно того документа, по которому должно определяться соответствие товаров кодам ОКП. В ГОСТ Р 55453-2013 корма для кошек и собак отнесены к группе 92 9600 «Продукция комбикормовой промышленности», а не к группе 92 1900 «Продукция мясной промышленности прочая», на которой настаивает ответчик. При этом ГОСТом для сухих кормов для непродуктивных животных предусмотрен конкретный код ОКП - 92 9619 (стр. 25 ГОСТа). Этот код также включен в Перечень Правительства РФ, и исключая оговорка для него не предусмотрена.

Правомерность присвоения спорной продукции кода ОКП 92 9640 подтверждается также практике производителей сухих кормов для домашних животных других марок.

Присвоение сухим кормам для кошек и собак кода ОКП 92 9640 является общераспространенной практикой. Об этом, в частности, свидетельствуют декларации о соответствии сухих кормов для кошек и собак других производителей, которые представлялись ответчику.

В материалы дела в качестве примеров представлены копии деклараций о соответствии и сертификатов: на сухие корма товарного знака «Bosh»: декларации о соответствии: регистрационный номер РОСС DE.АИ72.Д04069, дата регистрации 05.12.2013; регистрационный номер РОСС DE.АИ72.Д04077, дата регистрации 25.12.2013; сертификаты соответствия: № РОСС DE.АИ72.Н03321. № РОСС DE.АИ72.Н03329; на сухие корма товарного знака «Еукапиба»: декларация о соответствии регистрационный номер РОСС NL.АГ92.Д26093, дата регистрации 25.02.2013; на сухие корма товарного знака «ROYAL CANIN»: декларации о соответствии: регистрационный номер РОСС FR.ПТ29.Д00607 дата регистрации 22.03.2012, регистрационный номер РОСС FR.ПТ29.Д00608, дата регистрации 22.03.2012.

Суд считает, что классификации товара по коду 92 1959 также не исключает применение ставки НДС 10%, Правительство РФ не вправе вводить ограничения в отношении отдельных видов продукции, указанных в НК РФ.

В экспертном заключении ЗАО «Мосэкспертиза» от 10.04.2014 г. № 0189п/19-03/14, на которое ссылается ответчик, сделан вывод о соответствии товаров ООО «Хиллс Пет Нутришн» коду ОКП 92 1959, который также включен в Перечень Правительства РФ как код товаров, реализация которых облагается по ставке 10%.

Суть аргументации ответчика, изложенной в обжалуемом решении, сводится к тому, что для кода 92 1959 в Перечне Правительства РФ с 01.04.2011 г. введена ограничительная оговорка - «кроме кормов для кошек и собак, декоративных рыб, декоративных и певчих птиц». Соответственно, налогоплательщик не вправе был при реализации продукции применять ставку НДС 10%.

Между тем, такой довод ответчика не соответствует НК РФ и правовой позиции ВАС РФ, что подтверждается следующими правовыми нормами:

Пунктом 2 статьи 164 НК РФ предусмотрены полномочия Правительства РФ только по определению кодов видов товаров, обозначенных в этом пункте, в соответствии с ОКП и ТНВЭД. Вводить ограничения применения ставки НДС 10% по назначению продукции или на основании каких-либо других критериев Правительство РФ не правомочно. Следовательно, оговорка в части ограничения применения ставки НДС 10% к реализации кормов для домашних животных (в том числе, и в части исключаящей оговорки для кода 92 1959) (введена Постановлением Правительства РФ от 17.12.2010 г. № 1043) не соответствует законодательству о налогах и сборах.

В п. 20 Постановления Пленума ВАС РФ «О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость» от 30.05.2014 № 33 прямо указано, что «...Правительство РФ

не вправе вводить дополнительные основания ограничений на применение ставки НДС 10%, которые прямо не вытекают из положений пункта 2 статьи 164 НК РФ».

Таким образом, суд считает, что заявитель выполнил все законодательно установленные условия для применения ставки НДС 10% при реализации своей продукции.

Согласно п. 2 ст. 164 НК РФ налогообложение НДС производится по налоговой ставке 10% при реализации некоторых видов продовольственных товаров (подп. 1 п. 2 ст. 164 НК РФ). Среди таких видов продовольственных товаров в подп. 1 п. 2 ст. 164 НК РФ перечислены зерно, комбикорм, кормовые смеси, зерновые отходы. Последний абзац п. 2 ст. 164 НК РФ устанавливает, что «коды видов продукции, перечисленных в настоящем пункте, в соответствии с Общероссийским классификатором продукции, а также Товарной номенклатурой внешнеэкономической деятельности определяются Правительством РФ». Перечень кодов видов продовольственных товаров, облагаемых НДС по ставке 10%, утвержден Постановлением Правительства РФ от 31.12.2004 г. № 908 (далее - Перечень Правительства РФ).

Таким образом, для возможности обложения при реализации продукции НДС по ставке 10% необходимо и достаточно соблюдение следующих законодательно установленных условий:

реализуемая продукция должна являться продовольственным товаром (абз. 1 подп. 1 п. 2 ст. 164 НК РФ);

реализуемая продукция должна относиться к одной из групп, поименованных в подп. 1 п. 2 ст. 164 НК РФ товаров;

код вида такой продукции должен быть включен в Перечень Правительства РФ (последний абз. п. 2 ст. 164 НК РФ).

Судом установлено, что Заявитель выполнил все законодательно установленные условия для применения при реализации своей продукции ставки НДС 10%:

1) реализуемая заявителем продукция (корма для кошек и собак) являются продовольственным товаром, поскольку предназначена для кормления животных. Согласно ГОСТ Р 51121-97 «Товары непродовольственные. Информация для потребителя. Общие требования» товары подразделяются на продовольственные и непродовольственные. Непродовольственные товары определяются ГОСТом как продукты производственного процесса, предназначенные для продажи их гражданам или субъектам хозяйственной деятельности, но не с целью употребления их в пищу человеком и (или) представителями животного мира. Поскольку корма для животных предназначены для употребления их в пищу животными, то согласно ГОСТ Р 51121-97 такие товары к непродовольственным не относятся, а следовательно, считаются

продовольственными. Факт отнесения реализуемых заявителем товаров к продовольственным ответчиком не оспаривается.

2) реализуемая заявителем продукция относится к перечисленной в подп. 1 п. 2 ст. 164 НК РФ группе «зерно, комбикорм, кормовые смеси, зерновые отходы», т.к. является продукцией комбикормовой промышленности (кормовой смесью). Согласно ГОСТ Р 51848-2001 «Продукция комбикормовая» комбикормовая продукция - продукция, вырабатываемая в соответствии с заданным рецептом и предназначенная для скармливания животным в чистом виде или в смеси с другими кормовыми средствами. Факт отнесения продукции заявителя к комбикормовой продукции подтверждается, как было указано выше: экспертным заключением № 167-02-00315, выданным Мытищинской Торгово-промышленной палатой; письмом ООО «Центр сертификации и исследований СПб» (орган по сертификации) от 23.05.2014 г. (исх.№ 17), где указано, что «рассматриваемые образцы корма для кошек и собак соответствуют определению комбикормовой продукции»; письмом от 03.10.2014 г. производителя корма, реализуемого заявителем, «Хиллс Пет Нутришн Мануфэкчуринг с.р.о», в котором подтверждено, что «сухие продукты Hill's соответствуют требованиям Регламента (ЕС) №767/2009 и могут быть определены как комбинированный корм, согласно описанию в Статье 3 (h) указанного Регламента»; экспертным заключением ОАО «ВНИИС» от 14.10.2014 г., где также определено, что «корма торговой марки Hill's отвечают условиям терминов и определений видов комбикормовой продукции».

3) Перечень Правительства РФ позволяет применять ставку НДС 10% к товарам, соответствующим коду 92 9640 «Смеси кормовые» без каких-либо ограничений. Соответствие реализуемой заявителем продукции коду 92 9640, включенному в Перечень Правительства РФ, подтверждается:

экспертным заключением № 167-02-00315, выданным Мытищинской Торгово-промышленной палатой, согласно которому товар, реализуемый заявителем, следует классифицировать по коду 92 9640 «Смесь кормовая»;

экспертным заключением ОАО «ВНИИС» от 14.10.2014 г., из которого следует, что с учетом состава кормов торговой марки Hill's, их назначения и особенностей их изготовления, многокомпонентные сухие кормовые смеси для непродуктивных животных (кошек и собак) могут быть отнесены только к коду 92 9640 «Смеси кормовые» ОК 005-93;

отчетом ФГБОУ ВПО «Московская государственная академия ветеринарной медицины и биотехнологии им. К.И. Скрябина», где также сделан вывод о том, что «корма торговой марки Hill's относятся к коду ОКП 92 9640 Смеси кормовые в

соответствии с технологией и методом производства и не могут быть отнесены к другим кодам ОКП»;

письмом ООО «Центр сертификации и исследований СПб» данного Центра от 23.05.2014 г. (исх. № 17), в котором подтверждена обоснованность применения к товарам заявителя кода ОКП 92 9640 «Смесь кормовая»;

письмом ФГБ Научное учреждение Всероссийский научно-исследовательский институт физиологии, биохимии и питания животных (ВНИИФБиП) (исх. № 98 от 03.04.2015 г.), в котором указано, что наиболее подходящий код- 92 9640 Смеси кормовые;

письмом ФГБ Научное учреждение «Всероссийский научно-исследовательский институт генетики и разведения сельскохозяйственных животных» (исх. № 170 от 06.04.2015 г.);

письмом ФГБОУ ВПО «Волгоградский государственный аграрный университет» (исх. № 851/07/-02 от 08.04.2015 г.), в котором сделан вывод, что правильным кодом для продукции заявителя следует считать код ОКП 92 9640;

письмом ФГБОУ ВПО «Санкт-Петербургская государственная академия ветеринарной медицины» (исх. № 01-445 от 10.04.2015 г.).

Таким образом, суд считает, что заявитель выполнил все законодательно установленные условия для применения при реализации продукции ставки НДС 10%. Соответственно, доначисление ответчиком НДС к реализуемой заявителем продукции (корм для кошек и собак), исходя из ставки 18% не основан на нормах действующего законодательства.

В своем отзыве от 27.01.2015 г. № 05-17/001162 ответчик не согласен с тем, что заявитель выполнил все установленные НК РФ требования. Такой свой вывод ответчик обосновывает, в т.ч. следующими обстоятельствами: истребуемые документы ООО «Центр сертификации и исследований СПб» не представлены; заявки на проведение лабораторных испытаний в адрес ГБУ ЛО «Станция по борьбе с болезнями животных Тихвинского и Бокситогорского районов» не представлены. Копии протоколов лабораторных испытаний ГБУ ЛО «Станция по борьбе с болезнями животных Тихвинского и Бокситогорского районов» представлены частично; должностные лица ФГБУ «Ленинградская межобластная ветеринарная лаборатория» указали, что запрашиваемые протоколы исследований отсутствуют, а договоры с ООО «Центр сертификации и исследований СПб» и с ООО «Хиллс Пет Нутришн» в период с 2009 г. по настоящее время не заключались.

Между тем, указанные ответчиком аргументы не могут служить основанием для отказа в применении ставки НДС 10%, поскольку нормы НК РФ не связывают

возможность реализации продукции с применением той или иной ставки в зависимости от того, представлены ли документы третьими лицами. Протоколы испытаний также не имеют какого-либо значения для рассматриваемого вопроса.

В письме от 23.05.2014 г. № 17 ООО «Центр сертификации и исследований СПб» пояснил, что им не были получены поручения инспекции об истребовании документов. Данные поручения были направлены по адресу: Спб, Московское шоссе, д. 15, «где находится ФГБУ «Ленинградская МВЛ», на базе которой был создан Орган по сертификации ООО «Центр сертификации и исследований СПб». ФГБУ «Ленинградская МВЛ» не подтвердило факт поступления корреспонденции в адрес ООО «Центр сертификации и исследований СПб».

В отношении не представления заявок заявитель в возражениях указывал, что заявки передавались по электронной почте.

В отношении допросов должностных лиц судом установлено, что Баргман Ж.Е. работает в ФГБУ «Ленинградская межобластная ветеринарная лаборатория» с 15.07.2009 г., а Бровкина Н.В. - с 09.08.2011 г. Однако, как следует из того же письма от 23.05.2014 г. № 17 ООО «Центр сертификации и исследований СПб» с ФГБУ «Ленинградская межобластная ветеринарная лаборатория» был заключен в 2008 г. (№ 4 от 14.04.2008 г.), т.е. ранее периода работы опрошенных лиц. При этом ответы указанных должностных лиц в протоколах допросов от 14.04.2014 г. № 523. № 524, как это видно из оспариваемого решения, практически дословно совпадают. Работавший в период выдачи протоколов испытаний директором ФГУП МВЛ Павликов Г.С. допрошен ответчиком не был.

Позиция заявителя подтверждается Письмом ФНС России от 05.03.2015 г. № ГД-18-3/204@. В данном письме указано, что налогоплательщики присваивают кормам для кошек и собак код ОКП 92 9640, для которого в Перечне исключений нет. С целью исключения споров, ФНС России в письме от 31.10.2014 г. № ГД-4-3/22589@, направленном в Минфина РФ и Минсельхоз, предлагала в Перечне, утвержденном постановлением Правительства РФ от 31.12.2004 № 908, к кодам ОКП 92 9640 и 92 9641 внести дополнение, исключаяющие сухие корма (кормовые смеси) для кошек и собак из товаров, облагаемых НДС по ставке 10%.

Иными словами, данное письмо подтверждает: во-первых, возможность классификации кормов для кошек и собак кодом ОКП 92 9640; во-вторых, возможность облагать продукцию с кодом ОКП 92 9640 при реализации НДС по ставке 10%, поскольку в настоящее время в перечне нет исключающей оговорки, (3) для иного подхода необходимо вносить изменения в постановление Правительства РФ.



Письмом Минфина РФ от 21.12.2011 г. № 03-07-14/126 определено, что: «реализация кормов, которым присвоены коды ОКП 92 9640 "Кормовые смеси" и 92 9641 "Кормовые смеси для жвачных животных", поименованные в указанном перечне, облагается налогом на добавленную стоимость по ставке в размере 10 процентов».

При этом указанное письмо датировано 21 декабря 2011 г., т.е. позднее 01 апреля 2011, даты вступления в силу изменений, внесенных в Перечень Постановлением Правительства РФ от 17.12.2010 № 1043. Т.е. разъяснение дано Минфином РФ с учетом внесенных в Перечень изменений (оговорок «кроме кормов для кошек и собак, декоративных рыб, декоративных и певчих птиц»).

Письмом от 16.03.2015 г. № 03-07-07/13906 Минфин РФ, во-первых, подтвердил, что для кода 92 9640 без всяких изъятий предусмотрена пониженная ставка НДС 10%; во-вторых, указал, что оценка правомерности применения тех или иных кодов ОКП при классификации продукции в виде сухих кормов для кошек и собак не относится к компетенции Минфина РФ. Кроме того, в этом письме Минфин РФ ничего не говорит о том, что пониженная ставка может применяться только к социально значимой продукции. Минфин РФ указывает, что «если продукции в виде кормов для кошек и собак присвоен код ОКП 92 9640, то налогообложение налогом на добавленную стоимость при реализации такой продукции производится по ставке налога в размере 10%».

Письмом Минсельхоза от 22.06.2011 г. Л» 16-16/290 подтверждается позиция, что в отношении кормов для непродуктивных животных, в т.ч. для кошек и собак, которым присвоен код ОКП 92 9640 применяется ставка НДС 10%. Для иного налогообложения необходимо вносить изменение в законодательство, что, по мнению Минсельхоза, возможно сделать только после утверждение регламента «О безопасности кормов и кормовых добавок». На сегодняшний день такой регламент не утвержден. Изменения в Постановление Правительства РФ № 908 не внесены.

Правомерность применения заявителем ставки НДС 10% к реализации спорной продукции подтверждена в судебных актах, вынесенных по итогам рассмотрения результатов камеральных налоговых проверок налоговых деклараций налогоплательщика по налоговым периодам - 2-4 кварталам 2011 года, а также 1, 2 кварталам 2012 года, а также по итогам рассмотрения результатов выездной налоговой проверки за 2010-2012 гг.: Решение АС г. Москвы от 27.04.2015 г. по делу №А40-193813/14-99-790 (ВНП 2010-2012 гг.); Решение АС г. Москвы от 23.10.2012 по делу № А40-89565/12-91-484 (2 и 3 квартал 2011 год); Решение АС Москвы от 17.01.2013 по делу № А40-128262/12-91-627 (4 квартал 2011г.); Решение АС Москвы от 21.05.2013 по

делу № А40-15463/13-140-48 (1 квартал 2012г.); Решение АС Москвы от 26.09.2013 по делу № А40-46807/13. Решения вступили в законную силу.

Данные судебные акты приняты в отношении того же предмета спора (применение ставки НДС 10% к реализации товаров налогоплательщика, соответствующих коду 92 9640) и с участием тех же лиц (ответчика и заявителя).

В соответствии с ч.2 ст. 69 АПК РФ обстоятельства, установленные вступившим в законную силу судебным актом арбитражного суда по ранее рассмотренному делу, не доказываются вновь при рассмотрении арбитражным судом другого дела, в котором участвуют те же лица.

В приведенных судебных актах было установлено, что реализуемая обществом продукция относится к перечисленным в подп. 1 п. 2 ст. 164 НК РФ группе «Кормовые смеси».

Суды по указанным спорам пришли к следующим выводам:

условием применения ставки НДС 10% к реализации конкретного вида продукции является включение Правительством РФ его кода, а не наименования в соответствующий перечень;

согласно Перечню товаров, облагаемых по ставке 10%, код 92 9640 включен в раздел «Зерно, комбикорма, кормовые смеси, зерновые отходы». Название этого раздела соответствует группе, указанной в подп.1 п. 2 ст. 164 НК РФ;

в связи с отсутствием в действующем ОКП отдельного, специального кода для продукции «корма для домашних животных», применение кода 92 9640 «Смеси кормовые» для рассматриваемого вида продукции, признано судами правомерным;

Оговорка «кроме кормов для кошек и собак, декоративных рыб, декоративных и певчих птиц», для кода Перечня 92 9640 «Смеси кормовые» не введена.

Таким образом, в спорах с участием заявителя и ответчика подтверждена правомерность позиции заявителя.

В соответствии с п. 1 ст. 16 АПК РФ, вступившие в законную силу судебные акты арбитражного суда, являются обязательными для органов государственной власти, органов местного самоуправления, иных органов, организаций, должностных лиц и граждан и подлежат исполнению на всей территории РФ. Позицией, изложенной в решении, ответчик, фактически, признает необязательными и не подлежащими исполнению принятые судебные акты, а также предпринимает попытку пересмотреть их в порядке, отличном от установленного АПК РФ, что нельзя признать допустимым.

Довод ответчика о том, что в указанных судебных актах рассматривались иные обстоятельства, не может приниматься во внимание, поскольку: в настоящем споре вопрос о достоверности сертификатов/деклараций не исследуется, т.к. они не признаны

в установленном порядке недействительными, компетентными органами такие сертификаты/декларации не отозваны; протоколы испытаний, претензии по которым предъявлены ответчиком, не имеют отношения к предмету спора, поскольку не устанавливают соответствие продукции заявителя тому или иному коду ОКП. Такой код заявитель определяет самостоятельно. Кроме того, часть спорных протоколов не действовала в проверяемый период; проведенная налоговым органом экспертиза не обоснована применением к продукции заявителя кода ОКП 92 1959 и не исключила возможности классифицировать продукции иными кодами, в т.ч. кодом 92 9640.

Таким образом, поскольку приведенные «новые» обстоятельства в настоящем споре не относятся к предмету спора и не являются квалифицирующими для применения при реализации продукции ставки НДС 10%, то выводы судов по ранее рассмотренным делам полностью применимы в настоящем деле. Более того, в деле № А40-193813/14-99-790 рассматриваются равно те доводы, которые в настоящее время ответчик приводит в настоящем деле. Всем этим доводам Арбитражный суд г. Москвы дал надлежащую оценку и признал, что такие доводы неправомерны, а решение инспекции подлежит признанию недействительным.

Кроме того, правомерность позиции заявителя по данному спору подтверждается иными судебными актами:

применения ставки НДС 10% к реализации на территории РФ товаров, соответствующих коду 92 9640, подтверждена во вступивших в законную силу решениях АС Челябинской области от 01.10.2012 по делу № А76-14711/2012. от 24.12.2012 по делу № А76-19903/2012. от 07.02.2013 по делу № А76-13092'2012. АС Кемеровской области от 09.09.2013 по делу № А27-8967/2013:

в постановлении 13 ААС от 30.04.2010 по делу № А56-86720/2009 признано правомерным в отсутствие специального кода для кормов для домашних животных в ОКП, применение кода 92 9640 «Смеси кормовые» для рассматриваемого вида продукции;

3) вывод о достаточности для применения ставки НДС 10% к реализации конкретного вида продукции включения в Перечень Правительства РФ его кода, а не наименования подтвержден в постановлениях 10 ААС от 24.09.2014 г. по делу № А41-21677/14 и от 17.07.2014 г. по делу № А41-1107/14 (в кассации не обжаловались).

На основании изложенного, требования Общества о признании недействительными Решений Инспекции от 04.08.2014 № 11214 «Об отказе в привлечении к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения» и № 218 «Об отказе в возмещении частично суммы налога, заявленной к возмещению» и № 218 «Об отказе в возмещении суммы НДС в размере 33.468.127 руб. подлежат

удовлетворению в полном объеме, поскольку с учетом положений ст. 65 АПК РФ Налоговый орган не доказал законность и обоснованность вынесенного в отношении Налогоплательщика ненормативного правового акта.

Уплаченная Обществом при обращении в арбитражный суд государственная пошлина в размере 2 000 руб. за рассмотрение заявления о признании недействительным ненормативного акта налогового органа подлежит взысканию с Инспекции в качестве возмещения понесенных ей судебных расходов по уплате государственной пошлины на основании части 1 статьи 110 АПК РФ в полном объеме, поскольку законодательством не предусмотрен возврат заявителю по делу, в котором ответчиком является государственный орган, уплаченной государственной пошлины из бюджета в случае, если судебный акт принят в его пользу, а также не предусмотрено освобождение государственных органов от возмещения судебных расходов, отношения, по распределению которых, возникают между сторонами судебного разбирательства после уплаты заявителем государственной пошлины на основании статьи 110 АПК РФ, данные отношения не регулируются главой 25.3 НК РФ.

Учитывая изложенное и руководствуясь ст.ст. 164 Налогового кодекса Российской Федерации, ст.ст. 102, 110, 167-170, 180, 181, 198-201 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, суд

**РЕШИЛ:**

Признать недействительными, как несоответствующими законодательству о налогах и сборах, решения Инспекции Федеральной налоговой службы № 4 по г. Москве от 04.08.2014 № 11214 «Об отказе в привлечении к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения» и № 218 «Об отказе в возмещении частично суммы налога, заявленной к возмещению» в части отказа в возмещении суммы НДС в размере 33.468.127 руб.

Взыскать с Инспекции Федеральной налоговой службы № 4 по г. Москве в пользу Общества с ограниченной ответственностью «Хиллс Пет Нутришн» расходы на оплату госпошлины в размере 2.000 (Две тысячи) руб.

Решение может быть обжаловано в течение месяца со дня принятия в Девятый арбитражный апелляционный суд.

Судья

Шудашова Я.Е.