

**АРБИТРАЖНЫЙ СУД СЕВЕРО-ЗАПАДНОГО ОКРУГА**

ул. Якубовича, д.4, Санкт-Петербург, 190000

<http://fasszo.arbitr.ru>**ПОСТАНОВЛЕНИЕ**

07 апреля 2022 года

Дело № А21-1724/2021

Арбитражный суд Северо-Западного округа в составе председательствующего Родина Ю.А., судей Журавлевой О.Р., Соколовой С.В., рассмотрев 07.04.2022 в открытом судебном заседании кассационную жалобу индивидуального предпринимателя Исабекияна Гайка Ашотовича на решение Арбитражного суда Калининградской области от 22.09.2021 и постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 20.01.2022 по делу № А21-1724/2021,

**у с т а н о в и л:**

Индивидуальный предприниматель Исабекиян Гайк Ашотович, ОГРНИП 311392620900140, обратился в Арбитражный суд Калининградской области с заявлением о признании недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 8 по городу Калининграду, адрес: 236017, Калининград, пр. Победы, д. 38А, ОГРН 1043902500080, ИНН 3905051102 (далее – Инспекция), от 30.11.2020 № 4340 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, обязанности налогового органа осуществить возврат 221 172 руб. излишне уплаченных налоговых платежей или произвести зачет указанной суммы в счет налоговых платежей будущих периодов (с учетом уточнения требований в порядке статьи 49 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации; далее – АПК РФ).

Решением суда первой инстанции от 22.09.2021, оставленным без изменения постановлением апелляционного суда от 20.01.2022, в удовлетворении заявленных требований отказано.

В кассационной жалобе предприниматель, ссылаясь на нарушение судами норм материального и процессуального права, просит отменить решение от 22.09.2021 и постановление от 20.01.2022, принять по данному делу новый судебный акт об удовлетворении заявленных требований. По мнению подателя жалобы, осуществляемая им деятельность в соответствии с положениями Федерального закона от 24.06.1998 № 89-ФЗ «Об отходах производства и потребления» (далее - Закон № 89-ФЗ) является деятельностью по утилизации отходов и классифицируется по коду 38.21 Общероссийского классификатора видов экономической деятельности ОК 029-2014 (КДЕС Ред. 2), утвержденного приказом Росстандарта от 31.01.2014 № 14-ст, поэтому налогоплательщиком обоснованно применена пониженная налоговая ставка по налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения (далее – УСН), установленная Законом Калининградской области от 24.04.2018 № 162 «Об установлении налоговых ставок для отдельных категория налогоплательщиков, применяющих упрощенную систему налогообложения» (далее – Закон № 162). При этом предприниматель

настаивает на том, что его контрагенты - поставщики сырья поставляли подготовленные (обработанные) к утилизации отходы, а заявитель в результате переработки/утилизации данного сырья производил товарную продукцию. Налогоплательщик полагает, что поставщики производили лишь подготовку (обработку) отходов к дальнейшей утилизации, именно предприниматель, используя отходы при производстве реализуемой готовой продукции, осуществлял утилизацию отходов в понятии, которое дано в Законе № 89-ФЗ. По мнению предпринимателя, суды необоснованно приняли во внимание заключение судебной экспертизы, поскольку обследование производства экспертом не проводилось, технологические регламенты и техническая документация на производственный процесс не исследовались, осмотр сырья и продукции не произведен. Податель жалобы также обращает внимание на то, что по итогам камеральной проверки налоговой декларации по налогу по УСН за 2018 год Инспекция отказала в применении пониженной налоговой ставки только по причине наличия у предпринимателя задолженности по уплате обязательных платежей в бюджеты бюджетной системы Российской Федерации, а не ввиду неправильного применения кода ОКВЭД.

В отзыве на кассационную жалобу Инспекция, считая обжалуемые судебные акты законными и обоснованными, просит оставить их без изменения. Налоговый орган указывает, что предметом спора по настоящему делу является решение, принятое по итогам проверки налоговой декларации по налогу по УСН за 2019 год, следовательно, материалы камеральной налоговой проверки декларации по налогу по УСН за 2018 год и ее результаты не имеют отношения к рассматриваемому спору. Также Инспекция настаивает на том, что фактически для производства изделий из пластмасс предприниматель использовал уже прошедшие переработку (регенерированные) отходы, т.е. вторичное сырье, поэтому утверждение заявителя об утилизации им отходов в процессе производства готовой продукции правомерно признано судами несостоятельным. Помимо прочего, Инспекция обращает внимание на полученное по запросу от 27.07.2020 № 14-07/19017@ письмо Министерства финансов Калининградской области от 11.08.2020, согласно которому выявленное в ходе камеральной налоговой проверки осуществление предпринимателем производства пластмассовых изделий из обработанных полимерных отходов (гранул) не относится к коду 38.21 «Обработка и утилизация неопасных отходов» ОКВЭД.

Стороны надлежащим образом извещены о времени и месте судебного заседания, однако своих представителей в судебное заседание не направили, поэтому кассационная жалоба рассмотрена в их отсутствие. От налогового органа в суд кассационной инстанции 29.03.2022 через систему подачи документов «Мой арбитр» поступило ходатайство о рассмотрении кассационной жалобы в отсутствие его представителей.

Законность обжалуемых судебных актов проверена в кассационном порядке.

Как видно из материалов дела, в проверяемом периоде предприниматель применял УСН с объектом налогообложения «доходы». Согласно выписке из Единого реестра индивидуальных предпринимателей основным видом деятельности предпринимателя являлась обработка и утилизация неопасных отходов (код 38.21 ОКВЭД).

Предприниматель 29.04.2020 представил в Инспекцию налоговую декларацию по налогу по УСН за 2019 год, в которой отразил доход, полученный по виду деятельности «Обработка и утилизация неопасных отходов», в сумме 6 652 320 руб. и начислил к уплате в бюджет 10 805 руб.

налога.

При исчислении налога предприниматель применил пониженную налоговую ставку в размере 3 процентов, установленную Законом № 162.

Инспекция провела камеральную налоговую проверку полученной декларации, по результатам которой составила акт от 07.08.2020 № 3806 и приняла решение от 30.11.2020 № 4340 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения. В соответствии с указанным решением предпринимателю доначислено 185 611 руб. налога по УСН, начислено 13 679 руб. 07 коп. пеней, предприниматель привлечен к ответственности, предусмотренной пунктом 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ), в виде взыскания 18 561 руб. штрафа.

Основанием для доначисления налога, начисления пени и штрафа послужил вывод налогового органа о неправомерном применении налоговой ставки 3 процентов ввиду того, что фактически предприниматель осуществлял вид деятельности, включенный в группировку 22.2 «Производство изделий из пластмасс» раздела С «Обрабатывающие производства» ОКВЭД. Как указал налоговый орган, предприниматель занимался производством пластмассовых изделий (ручки для бутылок, подкладки, клин монтажный) из обработанных полимерных отходов (гранул), являющихся вторичным сырьем, т.е. в действительности осуществлял не вид деятельности «Обработка и утилизация неопасных отходов» (код 38.21 ОКВЭД), а «Производство изделий их пластмасс» (код 22.2 ОКВЭД).

Управление Федеральной налоговой службы по Калининградской области решением от 11.02.2021 № 06-12/03346@ оставило без удовлетворения апелляционную жалобу предпринимателя на решение налогового органа.

Предприниматель оспорил решение Инспекции в судебном порядке.

Суды первой и апелляционной инстанций отказали в удовлетворении заявленных требований. Суды пришли к выводу, что заявленный основной вид деятельности предпринимателя по коду 38.21 ОКВЭД не соответствует фактическому виду его деятельности, что, в свою очередь, влечет необоснованное применение пониженной налоговой ставки.

Кассационная инстанция, рассмотрев материалы дела и проверив правильность применения судами норм материального и процессуального права, не находит оснований для удовлетворения жалобы.

На основании пунктов 1 и 3 статьи 346.11 НК РФ УСН применяется индивидуальными предпринимателями наряду с иными режимами налогообложения и предполагает, что в рамках этого специального налогового режима облагаются доходы гражданина, полученные от предпринимательской деятельности.

В качестве общего правила, пункт 1 статьи 52 НК РФ устанавливает, что налогоплательщик самостоятельно исчисляет сумму налога, подлежащую уплате за налоговый период, исходя из налоговой базы, налоговой ставки и налоговых льгот, если иное не предусмотрено настоящим Кодексом.

Согласно положениям пунктов 1 и 2 статьи 346.14 НК РФ налогоплательщики, применяющие УСН (за исключением налогоплательщиков, предусмотренных пунктом 3 данной статьи), вправе по своему усмотрению выбрать объект налогообложения: доходы либо доходы, уменьшенные на величину расходов.

В соответствии с пунктом 1 статьи 346.20 НК РФ (в редакции, действовавшей в спорный период) в случае, если объектом налогообложения являются доходы, налоговая ставка устанавливается в размере 6 процентов. Законами субъектов Российской Федерации могут быть установлены налоговые

ставки в пределах от 1 до 6 процентов в зависимости от категорий налогоплательщиков.

В Калининградской области налоговые ставки по налогу, уплачиваемому отдельными категориями организаций и индивидуальных предпринимателей в связи с применением УСН, установлены Законом № 162.

Как указано в статье 1 названного Закона (в редакции, действовавшей в спорный период), налогоплательщики применяют налоговую ставку в размере 3 процентов, если объектом налогообложения являются доходы.

Указанная налоговая ставка применяется налогоплательщиками, осуществляющими виды экономической деятельности согласно приложению к данному Закону, суммарный доход от которых (доход от которого) за соответствующий отчетный (налоговый) период составляет не менее 70 процентов в общем объеме доходов, определяемых в соответствии со статьей 346.15 НК РФ, не имеющими задолженности по уплате обязательных платежей в бюджеты бюджетной системы Российской Федерации, в том числе государственные внебюджетные фонды, на установленную в соответствии со статьей 346.23 НК РФ на дату сдачи налоговой декларации по итогам налогового периода, в котором налогоплательщик применил налоговую ставку, указанную в пункте 1 статьи 1 Закона № 162, и обеспечивающими в случае привлечения наемных работников в налоговом периоде, в котором налогоплательщик применил налоговую ставку, уровень среднемесячного выплачиваемого дохода в расчете на одного работника в размере не менее 2,2 минимальных размеров оплаты труда, установленных законодательством Российской Федерации на начало налогового периода.

В Приложении «Виды экономической деятельности, в отношении которых устанавливаются налоговые ставки в соответствии с Законом Калининградской области «Об установлении налоговых ставок для отдельных категорий налогоплательщиков, применяющих упрощенную систему налогообложения» Закона № 162 указана группа 38.21 «Обработка и утилизация неопасных отходов» ОКВЭД.

В соответствии с Общероссийским классификатором видов экономической деятельности ОК 029-2014 (КДЕС Ред. 2), утвержденным приказом Росстандарта от 31.01.2014 № 14-ст, в раздел Е «Водоснабжение; водоотведение, организация сбора и утилизации отходов, деятельность по ликвидации загрязнений» входит группировка 38 «Сбор, обработка и утилизация отходов; обработка вторичного сырья», которая включает сбор, очистку и утилизацию отходов, а также местную перевозку отходов и деятельность сооружений по восстановлению систем (т.е. сооружений, восстанавливающих материалы из стоков), в которую включена группа 38.21.

Группа 38.21 «Обработка и утилизация неопасных отходов» ОКВЭД включает: - утилизацию и очистку перед утилизацией твердых или нетвердых неопасных отходов; - деятельность полигонов по утилизации неопасных отходов; - утилизацию неопасных отходов путем окисления, сжигания или прочих методов, с получением электроэнергии или пара, компоста, альтернативных видов топлива, биогаза, пепла или прочих побочных продуктов либо без получения вышеуказанных продуктов для дальнейшей переработки и т.п.; - очистку органических отходов для последующей утилизации.

Правовые основы обращения с отходами производства и потребления в целях предотвращения вредного воздействия отходов производства и потребления на здоровье человека и окружающую среду, а также вовлечения таких отходов в хозяйственный оборот в качестве дополнительных источников сырья определяет Закон № 89-ФЗ.

Согласно данному Закону к отходам производства и потребления относятся вещества или предметы, которые образованы в процессе производства, выполнения работ, оказания услуг или в процессе потребления, которые удаляются, предназначены для удаления или подлежат удалению в соответствии с этим законом; под утилизацией отходов понимается использование отходов для производства товаров (продукции), выполнения работ, оказания услуг, включая повторное применение отходов, в том числе повторное применение отходов по прямому назначению (рециклинг), их возврат в производственный цикл после соответствующей подготовки (регенерация), извлечение полезных компонентов для их повторного применения (рекуперация), а также использование твердых коммунальных отходов в качестве возобновляемого источника энергии (вторичных энергетических ресурсов) после извлечения из них полезных компонентов на объектах обработки, соответствующих требованиям, предусмотренным пунктом 3 статьи 10 названного Закона (энергетическая утилизация); обработкой отходов является предварительная подготовка отходов к дальнейшей утилизации, включая их сортировку, разборку, очистку.

На основании пунктов 5.32, 5.33, 5.34, 5.35, 5.36 Межгосударственного стандарта «Ресурсосбережение. Обращение с отходами. Термины и определения» ГОСТ 30772-2011, введенного в действие постановлением Госстандарта Российской Федерации от 28.12.2001 № 607-ст, под обработкой отходов понимается деятельность, связанная с выполнением каких-либо технологических операций, которые могут привести к изменению физического, химического или биологического состояния отходов для обеспечения последующих работ по обращению с отходами. Переработкой отходов является деятельность, связанная с выполнением технологических процессов по обращению с отходами для обеспечения повторного использования в народном хозяйстве полученных сырья, энергии, изделий и материалов. Рециклинг является процессом возвращения отходов, сбросов и выбросов в процессы техногенеза. Рекуперация отходов – это деятельность по технологической обработке отходов, включающая извлечение и восстановление ценных компонентов отходов, с возвращением их для повторного использования. Регенерация отходов – это действие, приводящее к восстановлению отходов до уровня вторичного сырья или материала для вторичного использования по прямому или иному назначению, в соответствии с действующей документацией и существующими потребностями.

Как установлено судами и подтверждается материалами дела, в спорном периоде предприниматель занимался производством пластмассовых изделий из обработанных полимерных отходов (гранул), используя в качестве сырья обработанные отходы пластиковых изделий. Поставщиками сырья являлись индивидуальный предприниматель Дробаха Игорь Алексеевич, общества с ограниченной ответственностью «Форест», «Олимп-Дизайн», «Компания АРС». Исходя из документации, оформленной названными контрагентами, в адрес предпринимателя поставлялись лом пластмассовых изделий, агломерат полиэтилена, регранулят полиэтилена и полипропилена, в том числе вторичный, вторичное сырье в виде полиэтиленовой крошки, полипропилен дробленный вторичный.

Из банковской выписки, полученной налоговым органом в ходе проверочных мероприятий, и документации, представленной в ходе встречной проверки покупателями, усматривается, что Исабекян Г.А. поставлял в адрес контрагентов-покупателей прокладки, мостики для остекления, клин монтажный, стабилизирующие подкладки, ручки полиэтиленовые для бутылки.

Производимая предпринимателем продукция представляла собой комплектующие для монтажа окон из пластика, для производства ПЭТ бутылок в виде ручек из пластика.

Оценив представленные в материалы дела доказательства, суды пришли к выводу, что основным видом деятельности предпринимателя в проверенный период являлось производство пластмассовых изделий из обработанных полимерных отходов (гранул), относящееся к коду 22.2 «Производство изделий из пластмасс», который входит в раздел С «Обрабатывающие производства» ОКВЭД, а не к коду по ОКВЭД 38.21 «Обработка и утилизация неопасных отходов», который входит группировку 38 «Сбор, обработка и утилизация отходов; обработка вторичного сырья» раздела Е «Водоснабжение; водоотведение, организация сбора и утилизации отходов, деятельность по ликвидации загрязнений» ОКВЭД.

Исследовав и оценив представленные в материалы дела доказательства, в том числе заключение судебной экспертизы, суды посчитали, что для производства готовой продукции (изделий из пластмасс) предприниматель использовал уже прошедшие переработку (регенерированные) отходы, т.е. вторичное сырье, что опровергает утверждение налогоплательщика об осуществлении деятельности по утилизации отходов.

Приведенные в кассационной жалобе доводы предпринимателя не опровергают выводы судов и не подтверждают неправильного применения норм права, повлиявшего на исход спора.

Изложенные в кассационной жалобе аргументы предпринимателя о том, что поставщики производили лишь подготовку (обработку) отходов к дальнейшей утилизации, именно предприниматель, используя отходы при производстве реализуемой готовой продукции, осуществлял утилизацию отходов в понятии, которое дано в Законе № 89-ФЗ, кассационная инстанция считает неосновательным.

Пунктом 5.37 ГОСТа 30772-2001 предусмотрено, что использование отходов - это деятельность, связанная с утилизацией отходов, в том числе и отходов, появляющихся на последней стадии жизненного цикла любого объекта, направленная на производство вторичной товарной продукции, выполнение работ (услуг) или получение энергии с учетом материало- и энергосбережения, требований экологии и безопасности. В соответствии с примечанием 1 к указанному пункту использование отходов охватывает все виды деятельности по вовлечению отходов в хозяйственный оборот путем сбора, сортировки, транспортирования, утилизации (если необходимо - после соответствующей обработки). Использование отходов включает их применение для производства товаров (вторичной продукции), выполнения работ, оказания услуг или для получения энергии.

Согласно пункту 3.3 ГОСТ 30772-2001 под вторичными материальными ресурсами понимаются отходы производства и потребления, для которых существует возможность повторного использования непосредственно или после дополнительной обработки.

В соответствии с национальным стандартом Российской Федерации ГОСТ Р 54098-2010 «Ресурсосбережение. Вторичные материальные ресурсы. Термины и определения», утвержденного и введенного в действие приказом Ростехрегулирования от 30.11.2010 № 761-ст, вторичное сырье - это однородная и паспортизованная часть вторичных материальных ресурсов, образованных из собранных, накопленных и специально подготовленных для повторного хозяйственного использования отходов производства и потребления или продукции, отслужившей установленный срок или морально устаревшей.

Описание наилучших доступных технологий в области утилизации и обезвреживания отходов представлено в информационно-техническом справочнике наилучших доступных технологий ИТС 15-2016 «Утилизация и обезвреживание отходов (кроме обезвреживания термическим способом (сжигание отходов)» (далее – Справочник), утвержденном приказом Росстандарта от 15.12.2016 № 1887.

Согласно пункту 2.5 Справочника в основной массе методы обращения с пластмассовыми изделиями направлены на их утилизацию с целью получения вторичного сырья - нарезанного или гранулированного легкосыпучего полимерного материала. Существует два основных метода гранулирования пластмассовых отходов: холодное гранулирование - расплав полимера продавливается через перфорированную пластину, в результате чего получаются стренги. Стренги охлаждаются и нарезаются на гранулы; горячее гранулирование - расплавленный материал продавливается через круглые отверстия рабочей поверхности. Полученный материал имеет вид стренги, которая в горячем виде нарезается на мелкие гранулы либо таблетки. Гранулы охлаждаются потоком воздуха. Применяемые технологии основаны на физических (дробление, мойка, обезвоживание и сушка), физико-химических (повторное плавление, литье под давлением), химических методах (расщепление пластмасс водными растворами кислот при действии высоких температур).

В соответствии с пунктом 2.5.1 Справочника в основу технологии на физических методах положен механический рециклинг полимерных отходов с целью их вторичного использования. Продуктом измельчения/дробления является нарезанный и/или гранулированный полимерный материал в легкосыпучей форме, который предназначен для использования. Переработка в «флексы» или «дробленку» включает в себя операции дробления, мойки, обезвоживания и сушки. При добавлении операции агломерации получают агломерат, при добавлении процесса грануляции - гранулят, который является готовым вторичным сырьем для производства пластиков.

Факт приобретения предпринимателем у контрагентов – поставщиков вторичного сырья, агломерата полиэтилена, регранулята полиэтилена и полипропилена, полипропилена дробленого, т.е. вторичного сырья из переработанных отходов, подтвержден материалами дела, не опровергнут заявителем.

Доказательства, свидетельствующие о приобретении непереработанных отходов, равно как и доказательства самостоятельной обработки (переработки) отходов, предпринимателем не представлены.

Утверждение подателя жалобы о том, что в основу выводов судов положено экспертное заключение, которое составлено экспертом, не являющимся специалистом в вопросах обращения с отходами или в области обеспечения экологической безопасности, не принимается судом кассационной инстанции.

В соответствии с частью 1 статьи 82 АПК РФ для разъяснения возникающих при рассмотрении дела вопросов, требующих специальных знаний, арбитражный суд назначает экспертизу по ходатайству лица, участвующего в деле, или с согласия лиц, участвующих в деле.

В целях выяснения вопросов, является ли используемое предпринимателем сырье отходом производства и потребления в понимании Закона № 89-ФЗ, присутствует ли в ходе производства предпринимателем продукции регенерация или рекуперация отходов суд первой инстанции по ходатайству Исабекяна Г.А. определением от 30.06.2021 назначил судебную

товароведческую экспертизу. Проведение экспертизы поручено эксперту автономной некоммерческой организации «Калининградское бюро судебной экспертизы и оценки» Щавелевой Елене Николаевны.

Из заключения эксперта от 23.07.2021 № 364К/2021 следует, что используемое предпринимателем сырье (регранулят полиэтилена и полипропилена, агломерат полиэтилена, вторичное сырье в виде полиэтиленовой крошки, полипропилен дробленный вторичный) не является отходами, поскольку оно образовано в процессе использования отходов от пластика для производства вторичного сырья. Экспертом проанализирован технологический процесс изготовления регранулята (сырья для производства готовой продукции) и изделий из пластика (готовой продукции) и сделан вывод, что предприниматель занимался производством новых или переработкой уже использованных пластмассовых изделий в субпродукты либо готовые продукты с использованием таких процессов как формовка под прессом, штамповка, выдувание и литье.

В силу части 3 статьи 86 АПК РФ заключение эксперта является одним из доказательств по делу, не имеет заранее установленной силы, не носит обязательного характера и подлежит исследованию и оценке судом наравне с другими представленными доказательствами (Обзор судебной практики Верховного Суда Российской Федерации № 3 (2018), утвержденный Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 14.11.2018).

Суды проанализировали и оценили заключение эксперта наряду с иными доказательствами и приняли его в качестве надлежащего доказательства, соответствующего требованиям статей 82, 83, 86 АПК РФ.

Оценив доказательства по делу в соответствии со статьями 71 АПК РФ, суды пришли к выводу, что предприниматель фактически осуществлял производство пластмассовых изделий из обработанных полимерных отходов (гранул), то есть вид деятельности, относящийся к группе 22.2 «Производство изделий из пластмасс» ОКВЭД группировки 22 «Производство резиновых и пластмассовых изделий» раздела С «Обрабатывающие производства», включающей производство новых или переработку уже использованных пластмассовых изделий в субпродукты или готовые продукты с использованием таких процессов как формовка под прессом, штамповка, выдувание и литье.

Приведенные предпринимателем в кассационной жалобе доводы не свидетельствуют о неправильном применении судами норм материального права к конкретным обстоятельствам дела, повлиявшем на исход дела, не опровергают выводы судов и не подтверждают, что суды неполно и необъективно исследовали все имеющиеся в деле доказательства.

Поскольку дело рассмотрено судами полно и всесторонне, нормы материального и процессуального права не нарушены, суд кассационной инстанции не усматривает оснований для отмены принятых по делу судебных актов и удовлетворения жалобы.

Руководствуясь статьей 286, пунктом 1 части 1 статьи 287 и статьей 289 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Арбитражный суд Северо-Западного округа

п о с т а н о в и л :

решение Арбитражного суда Калининградской области от 22.09.2021 и постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 20.01.2022 по делу № А21-1724/2021 оставить без изменения, а кассационную жалобу индивидуального предпринимателя Исабекияна Гайка Ашотовича - без



удовлетворения.

Председательствующий

Ю.А. Родин

Судьи

О.Р. Журавлева

С.В. Соколова