

ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

№ 302-КГ17-16602

О П Р Е Д Е Л Е Н И Е

г. Москва

16.02.2018

Дело № А33-17038/2015

Резолютивная часть определения объявлена 14.02.2018

Полный текст определения изготовлен 16.02.2018

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

председательствующего Завьяловой Т.В.

судей Павловой Н.В., Тютин Д.В.,

рассмотрела в открытом судебном заседании дело по кассационной жалобе акционерного общества «Бамтоннельстрой» на решение Арбитражного суда Красноярского края от 25.10.2016 по делу № А33-17038/2015 и постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 19.07.2017 по тому же делу

по заявлению акционерного общества «Бамтоннельстрой» о признании частично недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Красноярскому краю от 31.03.2015 № 1 о привлечении к ответственности за совершение

налогового правонарушения, в редакции решения Управления Федеральной налоговой службы по Красноярскому краю от 08.07.2015 № 2.12-13/11054@.

В заседании приняли участие представители:

от акционерного общества «Бамтоннельстрой» – Дорофеев И.В., Катальникова М.В., Литвинова К.Ю., Лысенко Е.А.;

от Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Красноярскому краю – Денисаев М.А., Еременко А.А., Матвиенко А.А.

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

установила:

Межрайонной инспекцией Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам по Красноярскому краю (далее – инспекция, налоговый орган) проведена выездная налоговая проверка соблюдения акционерным обществом «Бамтоннельстрой» (далее – общество, налогоплательщик) законодательства о налогах и сборах за период с 01.01.2011 по 31.12.2012.

По результатам проверки инспекцией составлен акт от 02.02.2015 № 1 и вынесено решение от 31.03.2015 № 1 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, которым обществу доначислены, в том числе: налог на прибыль за 2012 год в федеральный бюджет и в бюджет субъекта Российской Федерации; налог на добавленную стоимость за 2 квартал 2011 года, за 4 квартал 2012 года; налог на имущество организаций за 2011-2012 годы, соответствующие им пени и штраф.

Рассмотрев апелляционную жалобу общества, Управление Федеральной налоговой службы по Красноярскому краю решением от 08.07.2015 № 2.12-13/11054@ отменило решение инспекции от 31.03.2015 № 1 в части начисления

пени по налогу на имущество организаций и по налогу на прибыль организаций, зачисляемому в бюджет субъектов Российской Федерации, с учетом перерасчета, и оставило указанное решение без изменения в остальной части.

Не согласившись с решением инспекции, общество обратилось в арбитражный суд с заявлением, в котором просило признать данный ненормативным правовой акт недействительным.

Решением Арбитражного суда Красноярского края от 25.10.2016 заявление общества удовлетворено частично. Решение инспекции признано недействительным в части доначисления налога на прибыль организаций в сумме 3 121 402 рубля 38 копеек, налога на добавленную стоимость в сумме 25 863 рубля 65 копеек, налога на имущество организаций в сумме 12 313 199 рублей 98 копеек, начисления соответствующих сумм пеней и взыскания налоговых санкций. В удовлетворении остальной части заявленного требования отказано.

Постановлением Третьего арбитражного апелляционного суда от 24.03.2017 решение суда отменено в части отказа в удовлетворении заявления общества о доначислении налога на добавленную стоимость в сумме 205 712 329 рублей, в указанной части принят новый судебный акт об удовлетворении заявленного налогоплательщиком требования. В остальной части решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Арбитражный суд Восточно-Сибирского округа постановлением от 19.07.2017 отменил постановление апелляционного суда по эпизоду, связанному с доначислением налога на добавленную стоимость, в указанной части оставив в силе решение суда первой инстанции. В остальной части обжалуемые судебные акты оставлены без изменения.

В кассационной жалобе общество ставит вопрос об отмене судебных актов арбитражных судов первой и кассационной инстанций по эпизоду доначислений налога на добавленную стоимость за 2 квартал 2011 года в размере 205 712 329 рублей, ссылаясь на существенные нарушения судами

норм материального права, которые повлияли на исход дела и без устранения которых невозможны восстановление и защита нарушенных прав общества.

Определением судьи Верховного Суда Российской Федерации Завьяловой Т.В. от 11.01.2018 кассационная жалоба общества вместе с делом передана для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации.

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

Основаниями для отмены или изменения Судебной коллегией Верховного Суда Российской Федерации судебных актов в порядке кассационного производства являются существенные нарушения норм материального права и (или) норм процессуального права, которые повлияли на исход дела и без устранения которых невозможны восстановление и защита нарушенных прав, свобод, законных интересов в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности, а также защита охраняемых законом публичных интересов (часть 1 статьи 291.11 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации).

Изучив материалы дела, проверив в соответствии с положениями статьи 291.14 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации законность обжалуемых судебных актов, Судебная коллегия считает, что кассационная жалоба подлежит удовлетворению, а постановление суда округа – отмене по следующим основаниям.

Как установлено судами и подтверждается материалами дела, по договору купли-продажи от 24.05.2011, заключенному налогоплательщиком (продавец) с закрытым акционерным обществом «УФСК МОСТ» (покупатель) в собственность последнего передан ряд объектов движимого имущества. При передаче товаров общество исчислило и уплатило в бюджет налог на добавленную стоимость за 2 квартал 2011 года в сумме 205 712 329 рублей.

Впоследствии решением Арбитражного суда Красноярского края от 30.04.2013 по делу № А33-15154/2011 договор купли-продажи признан

недействительным, как сделка с заинтересованностью, заключенная без необходимого одобрения и повлекшая наступление неблагоприятных последствий для общества.

В порядке применения последствий недействительности сделки 10.10.2013 закрытое акционерное общество «УФСК МОСТ» возвратило ранее полученное имущество налогоплательщику, а общество – в период с 19.10.2013 по 21.10.2013 возвратило покупателю денежные средства.

Основываясь на том, что недействительная сделка не влечет юридических последствий и недействительна с момента ее совершения, общество 21.11.2013 представило уточненную декларацию по налогу на добавленную стоимость за 2 квартал 2011 года с уменьшением суммы исчисленного налога на 205 712 329 рублей в результате исключения стоимости отгруженных товаров из налоговой базы.

Решением инспекции, вынесенным по результатам камеральной проверки указанной уточненной декларации, обществу 24.12.2013 возвращен излишне уплаченный в бюджет налог в сумме 205 712 329 рублей.

В последующем по результатам выездной налоговой проверки инспекция пришла к выводу о том, что применение последствий недействительности сделки является одним из случаев возврата товаров налогоплательщику. Для этого случая положениями пункта 5 статьи 171 и пункта 4 статьи 172 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Налоговый кодекс) установлено, что вычет сумм налога, предъявленных продавцом покупателю и уплаченных продавцом в бюджет при реализации товаров, производится после отражения в учете соответствующих операций по корректировке в связи с возвратом товаров. Следовательно, сумма налога 205 712 329 рублей подлежала заявлению к вычету не ранее 4 квартала 2013 года, и общество неправомерно скорректировало свою налоговую обязанность за 2 квартал 2011 года.

При рассмотрении спора суды сослались на положения статей 169, 171, 172 Налогового кодекса, статьи 167 Гражданского кодекса Российской

Федерации, и пришли к выводу о том, что проведение двусторонней реституции в 2013 году ввиду признания совершенной в 2011 году сделки недействительной, является новой хозяйственной операцией, которая подлежит отражению налогоплательщиком в бухгалтерском и налоговом учете на дату ее совершения. В связи с этим суды признали обоснованным вывод инспекции о том, что у общества отсутствовали основания для корректировки своих налоговых обязательств за налоговый период, в котором спорная сделка купли-продажи имущества была совершена.

В то же время суд апелляционной инстанции отменил решение суда первой инстанции в части отказа в удовлетворении требований налогоплательщика по рассматриваемому эпизоду и удовлетворил требования общества, признав, что порядок исчисления налога на добавленную стоимость в случае признания сделки недействительной и применения двусторонней реституции не был прямо предусмотрен законодательством. Учитывая наличие у общества подтвержденного налоговым органом права на возврат указанного налога, а также факт возврата инспекцией спорной суммы налога обществу по результатам камеральной налоговой проверки, суд апелляционной инстанции заключил, что доначисление и предложение уплатить эту же сумму налога по результатам выездной налоговой проверки привело к возложению на общество необоснованного и экономически неоправданного бремени.

Отменяя постановление апелляционного суда в части удовлетворения требования общества, суд округа указал, что у налогового органа отсутствовала обязанность учитывать право налогоплательщика на вычет налога в сумме 205 712 329 рублей за 4 квартал 2013 года в рамках выездной налоговой проверки, поскольку данный налоговый период выходит за пределы проверки. При этом вычеты, заявленные в уточненной декларации за 4 квартал 2013 года, могли быть зачтены инспекцией в счет выявленной по результатам выездной проверки задолженности только по результатам камеральной проверки уточненной декларации, после установления инспекцией правомерности

налогового вычета. В рассматриваемом же случае общество право на налоговые вычеты в спорной сумме не заявляло.

Между тем судом округа не учтено следующее.

Согласно правовой позиции, выраженной Конституционным Судом Российской Федерации в постановлении от 16.07.2004 № 14-П, в силу конституционного требования о необходимости уплаты только законно установленных налогов и сборов во взаимосвязи с предписаниями статей 15 и 18 Конституции Российской Федерации, механизм налогообложения должен обеспечивать полноту и своевременность взимания налогов и сборов с обязанных лиц и одновременно – надлежащий правовой характер деятельности уполномоченных органов и должностных лиц, связанной с изъятием средств налогообложения.

Как отмечено Конституционным Судом Российской Федерации, Налоговый кодекс исходит из недопустимости причинения неправомерного вреда при проведении налогового контроля (статьи 35 и 103). Если, осуществляя его, налоговые органы руководствуются целями и мотивами, противоречащими действующему правопорядку, налоговый контроль в таких случаях может превратиться из необходимого инструмента налоговой политики в инструмент подавления экономической самостоятельности и инициативы, чрезмерного ограничения свободы предпринимательства и права собственности, что в силу статей 34 (часть 1), 35 (части 1 - 3) и 55 (часть 3) Конституции Российской Федерации недопустимо.

Учитывая изложенное и принимая во внимание положения пункта 2 статьи 22 Налогового кодекса, устанавливающие обязанность налоговых органов обеспечивать права налогоплательщиков, Судебная коллегия отмечает, что налоговое администрирование должно осуществляться с учетом принципа добросовестности, предполагающего учет законных интересов плательщиков налогов и недопустимость создания условий для взимания налогов сверх того, что требуется по закону.

В рассматриваемом случае признание сделки по продаже имущества недействительной означает, что реализация имущества не состоялась и предусмотренные пунктом 1 статьи 38, подпунктом 1 пункта 1 статьи 146 Налогового кодекса основания для внесения соответствующей суммы налога в бюджет утрачены. Следовательно, налогоплательщик, в отношении которого применены последствия недействительности сделки, вправе требовать корректировки ранее исчисленного налога в сторону уменьшения, учитывая гарантированное подпунктом 5 пункта 1 статьи 21 Налогового кодекса право на возврат сумм налога, внесенных в бюджет излишне (при отсутствии объекта налогообложения).

Главой 21 Налогового кодекса прямо не установлен порядок корректировки у продавца ранее исчисленного налога в случае признания сделки по реализации недействительной. Установленный пунктом 5 статьи 171 Налогового кодекса механизм корректировки суммы налога, ранее предъявленного покупателю и уплаченного продавцом, посредством заявления этой суммы к вычету применяется при возврате товаров в связи с отказом от исполнения (расторжением) договора.

В такой ситуации само по себе то обстоятельство, что корректировка налога осуществлена обществом не в порядке применения налоговых вычетов в периоде возврата товаров (применительно к пункту 5 статьи 171 Налогового кодекса), а в рамках подачи уточненной налоговой декларации за период первоначальной отгрузки товаров, не свидетельствует о неправомерности действий общества, получившего возврат налога. Указанные действия не повлекли нарушения интересов казны, поскольку обязанность по уплате налога за 2 квартал 2011 года изначально была исполнена обществом в полном размере.

При этом, вопреки выводам суда округа, на момент вынесения решения по итогам выездной налоговой проверки общество было лишено возможности заявить о корректировке налога путем отражения налоговых вычетов за 4 квартал 2013 года, поскольку установленный пунктом 4 статьи 172 Налогового

кодекса срок предъявления к вычету сумм, ранее исчисленных при отгрузке товаров, истек.

Следовательно, принимая оспариваемое решение, налоговый орган лишил общество права на возврат из бюджета излишне внесенных сумм налога, подтвержденных по результатам ранее проведенной камеральной проверки.

Кроме того, на основании подпункта 1 пункта 1 статьи 21 Налогового кодекса налогоплательщики имеют право получать по месту своего учета от налоговых органов бесплатную информацию о законодательстве о налогах и сборах и принятых в соответствии с ним нормативных правовых актах, порядке исчисления и уплаты налогов и сборов, правах и обязанностях налогоплательщиков. Предоставление такого рода информации налогоплательщикам согласно подпункту 4 пункта 1 статьи 32 Налогового кодекса является обязанностью налоговых органов, что следует также из правовой позиции Конституционного Суда Российской Федерации, выраженной в постановлении от 28.11.2017 № 34-П.

Из материалов дела следует, что до подачи уточненной налоговой декларации за 2 квартал 2011 год общество обращалось в налоговый орган с заявлением, в котором просило сообщить информацию о том, в каком порядке в целях налогообложения отражаются операции по применению последствий недействительности сделки, однако ответ на запрос по существу дан не был. Вместо этого обществу даны разъяснения о налоговых последствиях расторжения договоров. В то же время по результатам выездной проверки инспекция сочла возможным высказать позицию о правильном, с ее точки зрения, порядке исчисления налога на добавленную стоимость в случае применения последствий недействительности сделки.

Таким образом, сложившееся положение обусловлено не только отсутствием в главе 21 Налогового кодекса прямых норм, устанавливающих порядок исчисления налога в рассматриваемом случае, но также действиями налогового органа, отказавшегося представить налогоплательщику

информацию о порядке исчисления налога применительно к сложившейся у него ситуации.

С учетом изложенного, суд апелляционной инстанции пришел к обоснованному выводу о нарушении решением инспекции прав общества и об удовлетворении заявленных требований.

При таком положении Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации считает, что обжалуемый судебный акт арбитражного суда кассационной инстанции подлежит отмене на основании части 1 статьи 291.11 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, как принятый с существенными нарушениями норм материального права, повлиявшими на исход дела, а постановление суда апелляционной инстанции – подлежит оставлению в силе.

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

определила:

постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 19.07.2017 по делу № А33-17038/2015 Арбитражного суда Красноярского края отменить.

Постановление Третьего арбитражного апелляционного суда от 24.03.2017 по тому же делу оставить в силе.

Председательствующий

Т.В. Завьялова

Судьи

Н.В. Павлова

Д.В. Тютин

Судья Верховного Суда
Российской Федерации

Завьялова Т. В.