79017_1126506

ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

№ 305-КГ18-4557

О П Р Е Д Е Л Е Н И Е

г. Москва 03.08.2018

Дело № А40-93786/2017

Резолютивная часть определения объявлена 01.08.2018
Полный текст определения изготовлен 03.08.2018

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

председательствующего Завьяловой Т.В.,

судей Першутова А.Г., Тютина Д.В.

рассмотрела в открытом судебном заседании дело по кассационной жалобе акционерного общества «ВЭБ-Лизинг» на решение Арбитражного суда города Москвы от 08.08.2017 по делу № А40-93786/2017, постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 19.10.2017 и постановление Арбитражного суда Московского округа от 06.02.2018 по тому же делу

по заявлению акционерного общества «ВЭБ-Лизинг» о признании недействительным решения Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 9 от 26.09.2016

№ 03-38/17.1-120 в части доначисления налога на добавленную стоимость в сумме 8 550 000 рублей.

В заседании приняли участие представители:

от акционерного общества «ВЭБ-Лизинг» – Баталова Л.Я., Денисов Р.А., Назаретов Д.М., Попова И.М.;

от Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 9 – Денисаев М.А., Краснобаев А.Ю., Орехова Т.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:

Межрегиональной инспекцией Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 9 (далее – инспекция, налоговый орган) проведена выездная налоговая проверка соблюдения акционерным обществом «ВЭБ-Лизинг» (далее – общество, налогоплательщик) законодательства о налогах и сборах за период с 01.01.2012 по 31.12.2013, по результатам которой принято решение от 26.09.2016 №03-38/17.1-120 о привлечении общества к ответственности за совершение налогового правонарушения. В соответствии с пунктом 2.1.2 решения обществу, в частности, начислен налог на добавленную стоимость (далее – НДС) за 2 квартал 2013 года в размере 8 550 000 рублей.

Решением Федеральной налоговой службы от 01.03.2017 № СА-4-9/3760@ апелляционная жалоба общества на решение инспекции оставлена без удовлетворения.

Полагая свои права нарушенными, общество обратилось с арбитражный суд с заявлением, в котором просило признать недействительным решение инспекции в части доначисления НДС по пункту 2.1.2 решения.

Решением Арбитражного суда города Москвы от 08.08.2017, оставленным без изменения постановлением Девятого арбитражного апелляционного суда от 19.10.2017, в удовлетворении заявленного обществом требования отказано.

Арбитражный суд Московского округа постановлением от 06.02.2018 оставил состоявшиеся по делу судебные акты без изменения.

В кассационной жалобе, направленной в Верховный Суд Российской Федерации, общество просит отменить принятые по делу судебные акты, а заявленное требование удовлетворить, ссылаясь на допущенные существенные нарушения судами норм материального права.

Определением судьи Верховного Суда Российской Федерации Завьяловой Т.В. от 02.07.2018 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.

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 обжалуемые судебные акты – отмене по следующим основаниям.

Как установлено судами и следует из материалов дела, в соответствии с договором от 01.07.2011 налогоплательщику со стороны общества с ограниченной ответственностью «ВЭБ Капитал» (далее – общество «ВЭБ Капитал», организатор) оказывались услуги по организации выпуска, размещения и публичного обращения облигаций.

После подписания акта об оказании услуг от 12.04.2013 общество «ВЭБ Капитал» выставило счет-фактуру от 12.04.2013 № 13 с выделенной суммой налога 8 550 000 рублей, и указанная сумма НДС принята налогоплательщиком к вычету при исчислении налога за 2 квартал 2013 года.

В то же время в силу подпункта 12.2 пункта 2 статьи 149 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Налоговый кодекс) после 01.01.2013 реализация оказанных обществу услуг не подлежит налогообложению (освобождается от налогообложения).

В связи с этим 31.03.2014 общество «ВЭБ Капитал» внесло исправления в ранее выставленный счет - фактуру, исключив выделенную в нем сумму НДС.

Между налогоплательщиком и обществом «ВЭБ Капитал» также заключено дополнительное соглашение от 18.08.2015 № 6 к договору от 01.07.2011, в соответствии с которым в отношении услуг, оказанных позднее 01.01.2013, вознаграждение организатора не облагается НДС, и действие дополнительного соглашения распространено на правоотношения, возникшие с 01.01.2013.

Налогоплательщиком 09.10.2015 в инспекцию представлена уточненная налоговая декларация по НДС за 1 квартал 2014 года с уменьшением налоговых вычетов на 8 550 000 рублей и соответственным увеличением суммы налога, исчисленного к уплате в бюджет.

Основанием доначисления НДС в сумме 8 550 000 рублей послужил вывод инспекции о неправомерном применении обществом налогового вычета во 2 квартале 2013 года, мотивированный тем, что налог изначально предъявлен в нарушение подпункта 12.2 пункта 2 статьи 149 Налогового кодекса.

Суды трех инстанций, отказывая в удовлетворении требований общества, признали правильной позицию налогового органа и отклонили доводы налогоплательщика о фактическом отсутствии недоимки в связи с уплатой спорной суммы налога в бюджет в 2015 году при корректировке налога за 1 квартал 2014 года. Суды исходили из положений статьи 89 Налогового

кодекса и указали на отсутствие у инспекции при проведении проверки за 2012 – 2013 годы правовых оснований для выхода за пределы проверяемых налоговых периодов и необходимости учитывать платежи, произведенные за последующие налоговые периоды.

Между тем судами не учтено следующее.

Согласно пункту 2 статьи 87 Налогового кодекса налоговые проверки проводятся в целях контроля за соблюдения налогоплательщиком законодательства о налогах и сборах и в соответствии с абзацем шестнадцатым пункта 1 статьи 11, пунктом 8 статьи 101 Налогового кодекса предполагают совершение налоговым органом действий, направленных на установление размера недоимки – величины налога, не поступившего в бюджет.

При этом, исходя из положений пункта 2 статьи 22 Налогового кодекса, устанавливающих обязанность налоговых органов обеспечивать права налогоплательщиков, налоговое администрирование должно осуществляться с учетом принципа добросовестности, предполагающего учет законных интересов плательщиков налогов и недопустимость создания формальных условий для взимания налогов сверх того, что требуется по закону.

По общему правилу указание в решении налогового органа на предложение налогоплательщику уплатить недоимку по налогу без учета имеющейся на момент вынесения этого решения по лицевому счету налогоплательщика переплаты по этому или иным налогам не является нарушением прав налогоплательщика и не может служить основанием для признания решения налогового органа недействительным, поскольку названные переплаты подлежат учету налоговым органом на момент принудительного исполнения решения о привлечении (об отказе в привлечении) к налоговой ответственности путем вынесения решения о зачете имеющейся переплаты в счет исполнения обязанности по уплате недоимки (постановления Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 25.09.2012 № 4050/12 и от 16.04.2013 № 15638/12).

Однако в рассматриваемом случае на момент окончания выездной налоговой проверки инспекции было достоверно известно, что произведенная обществом уплата налога в 2015 году связана с исключением ранее принятого налогового вычета по счету-фактуре от 12.04.2013 № 13 на сумму 8 550 000 рублей, то есть выявленное в ходе налоговой проверки нарушение самостоятельно исправлено налогоплательщиком. Об этом, в частности, свидетельствует тот факт, что в оспариваемом решении налогового органа пени начислены обществу до дня совершения данного платежа.

Таким образом, делая вывод о необоснованном заявлении к вычету НДС в сумме 8 550 000 рублей за 2 квартал 2013 года и будучи последовательным в формулировании выводов по результатам выездной налоговой проверки, инспекция должна была признать, что недоимка за названный период на момент вынесения решения по итогам налоговой проверки у общества в действительности отсутствует.

Иной подход, занятый налоговым органом и поддержанный судами при рассмотрении настоящего дела, привел к тому, что налогоплательщик вынужден дважды уплатить НДС в связи с ошибочными принятием к вычету сумм «входящего» налога, а именно: в 2015 году, когда в уточненной налоговой декларации за 1 квартал 2014 года общество увеличило на указанную сумму исчисленный к уплате налог, и по результатам выездной налоговой проверки, что не отвечает принципу добросовестного налогового администрирования и не может быть признано соответствующим положениям абзаца шестнадцатого пункта 1 статьи 11, пункта 2 статьи 22, пункта 8 статьи 101 Налогового кодекса.

Кроме того, делая вывод о возникновении у общества недоимки по НДС за 2 квартал 2013 года, инспекция и суды не приняли во внимание, что сам по себе факт ошибочного предъявления НДС при совершении операций, освобожденных от налогообложения, не влечет наступления для налогоплательщика – покупателя (заказчика) такого последствия, как отказ в вычете предъявленного налога, поскольку пунктом 5 статьи 173 Налогового кодекса определены иные последствия действий продавца (исполнителя).

На основании подпункта 2 пункта 5 статьи 173 Налогового кодекса, с учетом правовой позиции Конституционного Суда Российской Федерации, выраженной в постановлении от 03.06.2014 № 17-П, налогоплательщик, выставивший покупателю счет-фактуру с выделением суммы налога при реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых не подлежат налогообложению, обязан уплатить соответствующую сумму НДС в бюджет и в связи с этим считается вступившим в правоотношения по уплате данного налога. В таком случае обязанность продавца уплатить НДС в бюджет и право покупателя применить налоговый вычет связаны с одним и тем же юридическим фактом – выставлением счета-фактуры: право покупателя на такой вычет ставится в зависимость от предъявления ему продавцом сумм НДС посредством счета-фактуры (пункт 1 статьи 169 Налогового кодекса), а обязанность продавца перечислить сумму этого налога в бюджет обусловлена выставлением им счета-фактуры с выделением в нем соответствующей суммы отдельной строкой.

Это означает, что до внесения исправлений в ошибочно выставленный счет-фактуру, в силу положений подпункта 2 пункта 5 статьи 173 Налогового кодекса налог должен быть исчислен продавцом в общеустановленном для облагаемых операций порядке и уплачен в бюджет, а покупатель – сохраняет право на вычет предъявленного ему налога.

Данный вывод согласуется с позицией, ранее выраженной Судебной коллегией по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации в определениях от 15.12.2016 № 305-ЭС16-11189 и № 305-КГ16-11188, от 24.10.2016 № 305-КГ16-6640 и № 305-КГ16-8642, от 27.11.2017 № 307-КГ17-9857 и № 307-КГ17-12461, от 18.04.2018 № 307-КГ17-3553 и закрепленной в целях ее единообразного применения в Обзоре судебной практики Верховного Суда Российской Федерации № 4 (2016), утвержденном Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 20.12.2016, что также не было принято во внимание судами.

При таком положении Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации считает, что оспариваемые судебные акты арбитражных судов первой, апелляционной и кассационной инстанций подлежат отмене на основании части 1 статьи 291.11 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, как принятые с существенными нарушениями норм материального права, повлиявшими на исход дела, а заявление общества – подлежит удовлетворению.

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

определила:

решение Арбитражного суда города Москвы от 08.08.2017 по делу № А40-93786/2017, постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 19.10.2017 и постановление Арбитражного суда Московского округа от 06.02.2018 по тому же делу отменить.

Заявленное акционерным обществом «ВЭБ-Лизинг» требование удовлетворить.

Признать недействительным решение Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам № 9 от 26.09.2016 № 03-38/17.1-120 в части доначисления налога на добавленную стоимость в сумме 8 550 000 рублей (пункт 2.1.2 решения).

Председательствующий Т.В. Завьялова

Судьи А.Г. Першутов

Д.В. Тютин