

ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

№ 301-КГ18-20421

О П Р Е Д Е Л Е Н И Е

г. Москва

14.03.2019

Дело № А79-12226/2017

Резолютивная часть определения объявлена 13.03.2019
Полный текст определения изготовлен 14.03.2019

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 публичного акционерного общества «Химпром» на постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 03.09.2018 по делу № А79-12226/2017 Арбитражного суда Чувашской Республики - Чувашии

по заявлению публичного акционерного общества «Химпром» о признании недействительными решения Инспекции Федеральной налоговой

службы по городу Новочебоксарску Чувашской Республики от 30.06.2017 № 09-20/1150 и требования от 06.10.2017 № 2434.

В заседании приняли участие представители:

от публичного акционерного общества «Химпром» – Варламова Е.В.,
Виноградова Л.Е., Гришин Н.П.;

от Инспекции Федеральной налоговой службы по городу
Новочебоксарску Чувашской Республики – Ильницкая Н.Н., Талыбов И.Р.,
Угарина И.Ю.

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:

Инспекцией Федеральной налоговой службы по городу Новочебоксарску
Чувашской Республики (далее – инспекция, налоговый орган) проведена
камеральная налоговая проверка налоговой декларации по налогу
на добавленную стоимость (далее – НДС) за 4 квартал 2016 года,
представленной 25.01.2017 публичным акционерным обществом «Химпром»
(далее – общество, налогоплательщик).

По результатам камеральной проверки налоговым органом составлен
акт от 10.05.2017 № 09-20/1220 и принято решение от 30.06.2017 № 09-20/1150
о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения,
согласно которому обществу начислена недоимка по НДС в сумме
10 482 480 рублей, пени в сумме 415 133, 37 рублей, и предусмотренный
пунктом 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее –
Налоговый кодекс) штраф в размере 518 415 рублей.

Управление Федеральной налоговой службы по Чувашской Республике по результатам рассмотрения апелляционной жалобы общества приняло решение от 18.09.2017 № 239, которым оставило без изменения решение налогового органа от 30.06.2017 № 09-20/1150.

Во исполнение указанного решения инспекция выставила обществу требование об уплате налога, пени и штрафа от 06.10.2017 № 2434.

Не согласившись с решением инспекции и выставленным на его основании требованием, общество обратилось в арбитражный суд с заявлением, в котором просило признать данные ненормативные правовые акты недействительными.

Решением Арбитражного суда Чувашской Республики – Чувашии от 26.02.2018 заявленные требования удовлетворены.

Постановлением Первого арбитражного апелляционного суда от 05.06.2018 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Арбитражный суд Волго-Вятского округа постановлением от 03.09.2018 принятые по делу судебные акты отменил, в удовлетворении требований общества отказал.

В кассационной жалобе, направленной в Верховный Суд Российской Федерации, общество просит отменить постановление арбитражного суда кассационной инстанции, ссылаясь на допущенные судом существенные нарушения норм материального права.

Определением судьи Верховного Суда Российской Федерации Завьяловой Т.В. от 12.02.2019 кассационная жалоба общества вместе с делом передана для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации.

В отзыве на кассационную жалобу налоговый орган 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 Верховного Суда

Российской Федерации находит, что жалоба подлежит удовлетворению по следующим основаниям.

Как установлено судами и подтверждается материалами дела, между обществом (продавец) и ООО «СК Стройсфера» (покупатель) заключен договор от 18.12.2015, по условиям которого продавец обязался передать в собственность покупателя здание санатория-профилактория и земельный участок, расположенные по адресу: г. Новочебоксарск, ул. Винокурова, д. 50. Общая стоимость объектов недвижимости составила 86 550 000 рублей, в том числе стоимость здания санатория-профилактория – 68 718 480 рублей, включая НДС в сумме 10 482 480 рублей, стоимость земельного участка – 17 831 520 рублей без НДС.

Имущество передано ООО «СК Стройсфера» и право собственности на него зарегистрировано за покупателем 29.04.2016. В связи с передачей здания общество выставило покупателю счет-фактуру на сумму 68 718 480 рублей с выделенной в нем суммой НДС – 10 482 480 рублей. Данный счет-фактура зарегистрирован обществом в книге продаж, начисленная сумма НДС отражена в декларации за 2 квартал 2016 год.

В связи с неоплатой покупателем приобретенных объектов договор купли - продажи расторгнут 15.12.2016 по соглашению сторон. Недвижимое имущество и земельный участок возвращены обществу 26.12.2016, о чем внесены соответствующие записи в Единый государственный реестр прав на недвижимое имущество. При возврате имущества общество самостоятельно оформило корректировочный счет-фактуру и заявило к вычету сумму НДС 10 482 480 рублей, ранее исчисленную при передаче здания санатория-профилактория, отразив вычет в налоговой декларации по НДС за 4 квартал 2016 года.

Доначисление налога на сумму 10 482 480 рублей, а также соответствующих сумм пени и штрафа связано с выводом инспекции о неправомерном заявлении вычета по НДС на основании составленного налогоплательщиком корректировочного счета-фактуры.

По мнению налогового органа, сумма НДС, ранее начисленная к уплате при передаче имущества, могла быть принята к вычету обществом только при условии получения счета-фактуры от ООО «СК Стройсфера», поскольку до расторжения договора покупатель принял переданное имущество к своему учету.

Признавая незаконным решение инспекции и удовлетворяя требования общества, суды первой и апелляционной инстанции исходили из того, что в силу пункта 5 статьи 171 Налогового кодекса суммы НДС, предъявленные продавцом покупателю и уплаченные продавцом в бюджет при реализации товаров, в случае возврата этих товаров могут быть приняты к вычету при возврате товаров. В силу пункта 4 статьи 172 Налогового кодекса вычеты сумм налога в этом случае производятся в полном объеме после отражения в учете соответствующих операций по корректировке в связи с возвратом товаров. Принимая во внимание, что обществом соблюдены данные условия для вычета налога, суды пришли к выводу о правомерности заявленных налогоплательщиком требований.

Суды отклонили доводы налогового органа об отсутствии у налогоплательщика счета-фактуры, выставленного ООО «СК Стройсфера» при возврате имущества, отметив, что в данном случае имела место не обратная реализация имущества, а его возврат. При этом суды признали существенным то обстоятельство, что контрагент общества не заявил налоговые вычеты при приобретении имущества у налогоплательщика.

Суд округа, отменяя состоявшиеся по делу судебные акты и отказывая в удовлетворении требований общества, руководствовался пунктом 3 статьи 168 Налогового кодекса и подпунктом «а» пункта 7 Правил ведения журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость, утвержденных постановлением Правительства Российской Федерации от 26.12.2011 № 1137, указав, что покупатель в случае возврата товара обязан выставить продавцу этого товара соответствующий счет-фактуру, лишь при наличии которого продавец

может реализовать право на вычет НДС. Счет-фактура, выставленный ООО «СК Стройсфера» при возврате товара, на момент заявления данных налоговых вычетов у общества отсутствовал, в связи с чем, по мнению суда округа, оснований для применения налогового вычета по НДС в заявленной сумме в 4 квартале 2016 года у налогоплательщика не имелось.

Между тем судом округа не учтено следующее.

Согласно пункту 1 статьи 38 Налогового кодекса возникновение у налогоплательщика обязанности по уплате налога связывается с наличием объекта налогообложения.

В соответствии с подпунктом 1 пункта 1 статьи 146 Налогового кодекса объектом обложения НДС признаются совершаемые на территории Российской Федерации операции по реализации товаров. При этом с учетом экономико-правовой природы НДС как косвенного (перелагаемого на потребителей) налога в пункте 1 статьи 168 Налогового кодекса указано, что суммы НДС, исчисленные продавцом при реализации товаров, подлежат предъявлению к оплате покупателю.

Возврат товара продавцу, обусловленный расторжением договора купли-продажи ввиду нарушения его условий покупателем, означает возвращение сторон договора в исходное положение. В этом случае реализация товара считается несостоявшейся и налог не может быть предъявлен к оплате покупателю, то есть объект налогообложения отсутствует. Следовательно, налогоплательщик вправе требовать корректировки сумм НДС, ранее исчисленных при передаче товара покупателю, учитывая гарантированное подпунктом 5 пункта 1 статьи 21 Налогового кодекса право на возврат сумм налога, внесенных в бюджет излишне – при отсутствии объекта налогообложения.

Для случаев возврата товара в пункте 5 статьи 171 и пункте 4 статьи 172 Налогового кодекса установлены специальные правила корректировки ранее начисленных продавцом сумм налога посредством их заявления к вычету

при условии отражения операций по возврату в бухгалтерском учете и не позднее одного года с момента возврата товара.

Суды первой и апелляционной инстанции при рассмотрении настоящего дела установили, что возврат имущества, являвшегося предметом договора купли-продажи от 18.12.2015, произведен в 4 квартале 2016 года. Отражение в учете налогоплательщика операций по возврату имущества и соблюдение срока заявления налога к вычету налоговым органом при рассмотрении дела не оспаривалось. Налогоплательщиком в соответствии с пунктом 3 статьи 168 Налогового кодекса также оформлен корректировочный счет-фактура применительно к такому основанию его выставления как изменение стоимости отгруженных товаров.

Таким образом, судами установлено выполнение налогоплательщиком всей совокупности условий, с наличием которых закон связывает возможность корректировки сумм НДС, ранее исчисленных при передаче имущества, в случае возврата товаров.

Суд округа, отменяя принятые по делу судебные акты и указывая на возможность осуществления обществом права корректировки налога только при наличии счета-фактуры, полученного от покупателя, сослался на подпункт «а» пункта 7 Правил ведения журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур, применяемых при расчетах по налогу на добавленную стоимость, утвержденных постановлением Правительства Российской Федерации от 26.12.2011 № 1137, которым предусмотрено выставление покупателем счета-фактуры продавцу при возврате принятых покупателем на учет товаров.

Вместе с тем, 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 (Постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 10.07.2017 № 19-П, от 01.07.2015 № 19-П, от 03.06.2014 № 17-П, от 17.03.2009 № 5-П, от 16.07.2004 № 4-П).

В решениях Конституционного Суда Российской Федерации (Постановления от 15.02.2019 № 10-П, от 17.01.2018 № 3-П и от 18.02.2000 № 3-П) неоднократно указывалось, что цели одной только рациональной организации деятельности органов власти не могут служить основанием для ограничения прав и свобод граждан и организаций, поскольку иное может приводить к недопустимому отступлению от принципов равенства и справедливости, в частности, в сфере налогообложения – к нарушению статьи 57 Конституции Российской Федерации во взаимосвязи с ее статьями 6 (часть 2), 7, 19 (часть 1) и 55 (часть 3).

Учитывая изложенное и принимая во внимание положения пункта 2 статьи 22 Налогового кодекса, устанавливающие обязанность налоговых органов обеспечивать права налогоплательщиков, 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.

Данная позиция ранее уже высказывалась Судебной коллегией по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации в определениях от 16.02.2018 № 302-КГ17-16602, от 03.08.2018 № 305-КГ18-4557 и нашла отражение в пункте 35 Обзора судебной практики Верховного Суда Российской Федерации № 4 (2018), утвержденного Президиумом Верховного Суда Российской Федерации 26.12.2018 в целях обеспечения единства судебной практики.

Соответственно, недопустим отказ в осуществлении прав налогоплательщиков только по формальным основаниям, не связанным

с существом реализуемого права, и по мотивам, обусловленным лишь удобством налогового администрирования.

Согласно решению Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30.09.2008 № 11461/08 установленный на уровне подзаконных актов порядок оформления возврата товаров, предполагающий выставление покупателем счета-фактуры продавцу, ранее также изложенный в письме Министерства финансов Российской Федерации от 07.03.2007 № 03-07-15/29, признан не вступающим в противоречие с Налоговым кодексом в той мере, в какой он не является обременительным и позволяет четко и объективно отразить в бухгалтерских документах совершаемые продавцом и покупателем действия, обуславливающие возможность предъявления продавцом к вычету сумм НДС, уплаченных с реализации, а покупателю – уплатить в бюджет суммы этого налога, ранее заявленные к вычету из бюджета.

Из этого вытекает, что определенный на уровне подзаконного акта и правоприменительной практики налоговых органов порядок оформления возврата товаров, предполагающий выставление покупателем «обратного» счета-фактуры, имеет своей целью исключение риска злоупотребления правом участниками сделки – недопущение ситуаций, когда исчисленные при первоначальной отгрузке товара суммы НДС корректируются (заявляются к вычету) продавцом без совершения покупателем, возвращающим товар, аналогичной корректировки сумм налога, принятых к вычету.

Однако, как установлено судом первой инстанции и по существу не опровергнуто налоговым органом, ООО СК «Стройсфера» не принимало к вычету НДС при приобретении имущества у общества.

Более того, судом округа констатировано, что ООО СК «Стройсфера» в действительности исчислило налог при возврате товара обществу, отразив соответствующую сумму НДС в своей налоговой отчетности. То есть обстоятельство, доказательством которого должен был выступить выставленный обществу «обратный» счет-фактура, нашло свое подтверждение.

Вменение налогоплательщику основанной на подзаконном акте обязанности получить счет-фактуру от покупателя, не передавшего данный документ добровольно, в качестве условия реализации законного права общества на корректировку излишне уплаченного НДС, в такой ситуации становится обременительной (избыточной) мерой, имея в виду, что требование ее выполнения не связано с достижением той цели, для которой Правительством Российской Федерации установлен вышеизложенный порядок оформления счетов-фактур при возврате товаров – предотвращение риска наступления неблагоприятных последствий для казны в результате злоупотреблений.

Учитывая, что данное требование не позволило реализовать законные права налогоплательщика и привело к взиманию налога в отсутствие объекта налогообложения, произведенные инспекцией доначисления не могли быть признаны правомерными.

Принимая во внимание изложенное, Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации находит, что состоявшееся по делу постановление арбитражного суда кассационной инстанции подлежит отмене на основании части 1 статьи 291.11 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, а решение суда первой инстанции и постановление суда апелляционной инстанции подлежат 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 Волго-Вятского округа от 03.09.2018 по делу № А79-12226/2017 Арбитражного суда Чувашской Республики – Чувашии отменить.

Решение Арбитражного суда Чувашской Республики – Чувашии от 26.02.2018 и постановление Первого арбитражного апелляционного суда от 05.06.2018 по тому же делу оставить в силе.

Председательствующий

Т.В. Завьялова

Судьи

А.Г. Першутов

Д.В. Тютин