

# ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

№ 305-ЭС20-2879  
Дело № А40-86746/2019

## О П Р Е Д Е Л Е Н И Е

г. Москва

23.11.2020

Резолютивная часть определения объявлена 18.11.2020

Полный текст определения изготовлен 23.11.2020

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

председательствующего судьи

Павловой Н.В.,

судей

Антоновой М.К., Завьяловой Т.В.

рассмотрела в открытом судебном заседании дело по кассационной жалобе общества с ограниченной ответственностью «Борец» на решение Арбитражного суда города Москвы от 02.07.2019 по делу № А40-86746/2019, постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 23.09.2019 и постановление Арбитражного суда Московского округа от 26.12.2019 по тому же делу по заявлению общества с ограниченной ответственностью «Борец» к Межрайонной инспекции

Федеральной налоговой службы Российской Федерации по крупнейшим налогоплательщикам № 2 и Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы Российской Федерации по крупнейшим налогоплательщикам № 7 о признании незаконным действия, выразившегося в неправомерном начислении пени по налогу на добавленную стоимость в сумме 66 762,39 рубля, об обязанности устранить допущенное нарушение прав и законных интересов общества.

В заседании приняли участие представители:

от общества с ограниченной ответственностью «Борец» - Сергеева Т.В.,  
Читай Р.Г.,

от Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы Российской Федерации по крупнейшим налогоплательщикам № 2 – Еремин А.Н.,

от Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы Российской Федерации по крупнейшим налогоплательщикам № 7 – Денисаев М.А.,  
Талыбов И.Р.

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

**установила:**

обществом с ограниченной ответственностью «Борец» (г. Москва; далее – общество, налогоплательщик) в Межрайонную инспекцию Федеральной налоговой службы Российской Федерации по крупнейшим налогоплательщикам № 2 (далее – инспекция, налоговый орган) представлена уточненная налоговая декларация от 26.07.2018 по налогу на прибыль организаций за 6 месяцев 2018 года, в которой заявлена сумма налога к уменьшению в размере 328 429 536 рублей.

В инспекцию от общества 23.08.2018 также поступило заявление о зачете суммы налога на прибыль организаций, излишне уплаченного в бюджет (в части, зачисляемой в бюджеты Российской Федерации) в счет предстоящих платежей по налогу на добавленную стоимость (далее – НДС) в сумме 150 000 000 рублей.

Кроме того, 24.10.2018 обществом в инспекцию представлена налоговая декларация по НДС за 3 квартал 2018 года с суммой налога к уплате в размере 89 198 746 рублей.

По окончании камеральной налоговой проверки по налогу на прибыль организаций за 6 месяцев 2018 года сумма переплаты налога подтверждена. На основании ранее представленного налогоплательщиком заявления инспекция 29.10.2018 приняла решение о зачете переплаты по налогу на прибыль организаций в сумме 150 000 000 рублей в счет текущих платежей по НДС.

Поскольку начисленный по налоговой декларации по НДС за 3 квартал 2018 года налог в сумме 89 198 746 рублей не был уплачен в установленный срок (до 25.10.2018), зачет подтвержденной переплаты по налогу на прибыль организаций в счет текущих платежей по НДС состоялся 29.10.2018, инспекцией начислены пени за несвоевременную уплату НДС за период просрочки с 26.10.2018 по 28.10.2018 в общей сумме 66 762,39 рубля.

С учетом имевшейся у налогоплательщика переплаты по НДС в сумме 182 221,83 рубля и переплаты по пени в сумме 48 776,68 рубля, инспекция скорректировала сумму пени, остающейся не уплаченной, до 17 985,71 рубля и выставила в адрес общества требование от 15.11.2018 № 2107 об уплате пени в указанной сумме.

Управление Федеральной налоговой службы по г.Москве решением от 23.01.2019 № 21-19/009060@ оставило без удовлетворения жалобу налогоплательщика на действия инспекции по начислению пени и выставленное требование.

Не согласившись с правомерностью начисления пени, общество обратилось в арбитражный суд с заявлением, в котором просило признать незаконными действия налогового органа, выразившиеся в неправомерном начислении пени по НДС в сумме 66 762,39 рубля, обязать инспекцию устранить допущенное нарушение прав и законных интересов.

Решением Арбитражного суда города Москвы от 02.07.2019, оставленным без изменения постановлением Девятого арбитражного апелляционного суда от 23.09.2019, в удовлетворении заявления отказано.

Постановлением Арбитражного суда Московского округа от 26.12.2019 решение суда первой инстанции от 02.07.2019 и постановление суда апелляционной инстанции от 23.09.2019 оставлены без изменения.

В кассационной жалобе, направленной в Верховный Суд Российской Федерации, общество просит отменить решение суда первой инстанции, постановления арбитражных судов апелляционной и кассационной инстанций, ссылаясь на допущенные судами существенные нарушения норм материального и процессуального права.

Определением судьи Верховного Суда Российской Федерации Павловой Н.В. от 22.09.2020 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 налоговые органы просят 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 находит кассационную жалобу подлежащей удовлетворению, а обжалуемые судебные акты – отмене по следующим основаниям.

Суды трех инстанций, признавая законными действия инспекции и отказывая в удовлетворении требований общества, руководствовались положениями статей 44, 75, 78, 88 Налогового кодекса Российской Федерации

(далее – Налоговый кодекс) и исходили из того, что инспекция правомерно начислила пени по НДС за период, когда установленный законодательством срок на уплату налога истек, но решение о зачете переплаты, образовавшейся по другому налогу, еще не было принято.

Как указали суды, подтвердить образование переплаты по налогу на прибыль инспекция могла только после окончания налоговой проверки или истечения срока ее проведения (в рассматриваемом случае - 26.10.2018), а решение о зачете переплаты должно было быть принято в течение 10 дней после истечения указанного срока.

Учитывая, что решение о зачете подтвержденной переплаты по налогу на прибыль в счет текущих платежей по НДС в сумме 150 000 000 рублей вынесено инспекцией 29.10.2018, то есть в течение десяти рабочих дней после истечения срока проведения камеральной налоговой проверки, суды пришли к выводу о соблюдении налоговым органом требований законодательства при начислении пени за спорный период.

Между тем судами не учтено следующее.

Раскрывая содержание установленной статьей 57 Конституции Российской Федерации обязанности каждого по уплате законно установленных налогов, Конституционный Суд Российской Федерации в своих решениях неоднократно указывал, что в целях обеспечения выполнения этой публичной обязанности законодатель вправе устанавливать меры принуждения в связи с несоблюдением законных требований государства. Меры налогового принуждения могут быть как праввосстановительными, обеспечивающими исполнение налогоплательщиком его конституционной обязанности (восполнение недоимки и возмещение ущерба от несвоевременной и неполной уплаты налога), так и штрафными, возлагающими на нарушителей дополнительные выплаты в качестве меры ответственности (наказания) (постановления от 17.12.1996 № 20-П, от 15.07.1999 № 11-П, от 14.07.2005 № 9-П, от 06.02.2018 № 6-П; определения от 04.07.2002 № 202-О, от 08.02.2007 № 381-О-П, от 07.12.2010 № 1572-О-О, от 17.02.2015 № 422-О и др.).

Реализуя данное право, федеральный законодатель установил в главе 11 Налогового кодекса пеню как один из способов обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов (сборов, страховых взносов).

В силу положений пунктов 1 и 2 статьи 75 Налогового кодекса пеней признается денежная сумма, которую налогоплательщик должен выплатить в случае уплаты причитающихся сумм налогов, в более поздние по сравнению с установленными законодательством о налогах и сборах сроки. Сумма соответствующих пеней уплачивается помимо причитающихся к уплате сумм налога и независимо от применения других мер обеспечения исполнения обязанности по уплате налога, а также мер ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах.

Согласно пунктам 3 и 4 статьи 75 Налогового кодекса пеня начисляется за каждый календарный день просрочки исполнения обязанности по уплате налога начиная со следующего за установленным законодательством о налогах и сборах дня уплаты налога по день исполнения обязанности по его уплате включительно в процентах от неуплаченной суммы налога.

Из содержания приведенных положений вытекает, что пеня выступает мерой государственного принуждения, обеспечивающей реализацию публичного интереса в своевременном поступлении суммы налога в бюджет – она стимулирует налогоплательщиков к добросовестной уплате причитающихся сумм налогов и, одновременно, является мерой имущественной (восстановительной) ответственности, призванной компенсировать ущерб, понесенный бюджетной системой в случаях, когда налоговая обязанность не была исполнена своевременно. В последнем случае основанием взимания пени по существу выступает неправомерное оставление налогоплательщиком у себя суммы налога, подлежавшей уплате в бюджет, и пользование средствами казны. Пеня не является мерой штрафного характера (наказанием) и не может приобретать такой характер.

Это означает, что к числу юридически значимых обстоятельств, имеющих значение для оценки правомерности начисления пени, относится не только

момент фактического поступления суммы налога в бюджет, но также своевременность действий налогоплательщика, от совершения которых зависело исполнение его налоговой обязанности, имело ли место незаконное пользование налогоплательщиком средствами казны.

Судебная практика исходит из того, что задолженность перед бюджетом по конкретному виду налога объективно отсутствует, если накопленные по этому налогу суммы переплаты превышают величину вновь начисленного налога. В такой ситуации вынесение налоговым органом решения о зачете имеющейся переплаты в счет исполнения обязанности по уплате налога за текущий период является лишь способом оформления изменений в состоянии расчетов с бюджетом, а обязанность по уплате налога считается исполненной в момент наступления срока уплаты без необходимости совершения дополнительных действий со стороны налогоплательщика (определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации от 29.11.2018 № 310-КГ18-7101).

Однако в настоящем деле переплата образовалась по налогу на прибыль организаций, зачисленному в бюджет субъекта Российской Федерации, в то время как налоговая обязанность возникла по НДС, подлежащему уплате в федеральный бюджет. При названных обстоятельствах от налогоплательщика согласно пункту 1 статьи 45, пункту 1 статьи 78 Налогового кодекса требовалось совершение действий, направленных на самостоятельную уплату налога, в частности, представление в налоговый орган заявления о зачете переплаты в счет исполнения предстоящей обязанности по уплате иного налога.

Заявляя о зачете образовавшейся переплаты в счет исполнения обязанности по уплате предстоящих платежей в соответствии с пунктом 1 статьи 78 Налогового кодекса, налогоплательщик, с одной стороны, освобождает публичное образование от необходимости возврата ему соответствующих сумм из бюджетной системы и, в то же время, освобождается от необходимости отвлечения денежных средств из своего оборота

(привлечения денежных средств у третьих лиц) для исполнения вновь возникающей налоговой обязанности.

Таким образом, обращаясь с заявлением о зачете, налогоплательщик выбирает наиболее удобный способ уплаты налога, обеспечивающий удовлетворение как публичных, так и частных интересов. К сфере ответственности налогоплательщика при этом относится заблаговременное представление налоговой декларации (по результатам проверки которой может быть подтверждено наличие переплаты) и заявления о зачете сумм излишне уплаченного налога.

В свою очередь, основываясь на положениях статьи 6.1, пунктов 4 и 8.1 статьи 78 Налогового кодекса, налоговый орган вправе отложить принятие решения о зачете подтвержденной по результатам налоговой проверки суммы переплаты в счет текущих платежей по другим налогам на срок до десяти рабочих дней, то есть вплоть до двух календарных недель.

Выбор конкретного момента совершения зачета подтвержденной переплаты в пределах вышеназванного организационного срока, способного составить до двух календарных недель, таким образом, зависит от усмотрения должностных лиц налогового органа и является преимущественно вопросом налогового администрирования, находящимся вне контроля налогоплательщика.

Следовательно, начисление пени за период организационного оформления решения о зачете должностными лицами налогового органа в ситуации, когда переплата является подтвержденной (завершена налоговая проверка или истек срок ее проведения), и налогоплательщиком заблаговременно (до наступления срока уплаты налога) представлено заявление о зачете, означало бы применение меры государственного принуждения к лицу, совершившему необходимые действия для исполнения своей налоговой обязанности, и при отсутствии с его стороны незаконного пользования средствами казны, что противоречит правовой режиму пени, установленному главой 11 Налогового кодекса.



Иной подход к толкованию положений Налогового кодекса, занятый налоговым органом в настоящем деле и поддержанный судами, по существу означает, что пени приобретают характер санкции, применяемой за выбор определенного способа исполнения налоговой обязанности. При этом основания ответственности налогоплательщика начинают определяться, прежде всего, усмотрением должностных лиц налоговых органов в выборе конкретной даты вынесения решения о зачете в пределах установленного законодательством значительного срока, составляющего до двух календарных недель.

Вместе с тем, как отмечалось Конституционным Судом Российской Федерации в Постановлении от 12.10.1998 № 24-П, в силу закрепленного в статье 1 Конституции Российской Федерации принципа правового государства недопустимо такое истолкование положений налогового законодательства, которое приводит к противоречащей данному принципу ответственности налогоплательщика за совершение им действий, правомерных и обязательных в силу императивных публично - правовых норм.

Согласно пункту 2 статьи 22 Налогового кодекса права налогоплательщиков обеспечиваются соответствующими обязанностями должностных лиц налоговых органов, что предполагает необходимость гармонизации правоприменительной деятельности налоговых органов и законных интересов налогоплательщиков.

Федеральная налоговая служба в принятых ею актах, определяющих правовую политику в области налогового администрирования, исходит из необходимости обеспечения эффективной контрольно-надзорной деятельности и высокого качества предоставляемых услуг для законного, прозрачного и комфортного ведения бизнеса, обеспечения соблюдения прав налогоплательщиков и формирования финансовой основы деятельности государства, а также необходимости реализации политики простоты и удобства уплаты налогов - исполнения налоговых обязательств без лишних затрат и усилий, как части повседневной деятельности налогоплательщиков (приказы

Федеральной налоговой службы от 28.11.2014 № ММВ-7-12/607@ и от 28.11.2019 № ММВ-7-19/598@).

В связи с этим реализация налоговыми органами своих властных полномочий, в том числе в случаях, когда Налоговый кодекс предоставляет должностным лицам налоговых органов значительные сроки на совершение юридически значимых действий, не должно противопоставляться правам и законным интересам налогоплательщиков, в том числе, интересам, связанным с исполнением обязанности по уплате налогов наиболее удобным способом как для казны, так и для самого плательщика, имея в виду сохранение суммы переплаты в бюджетной системе и освобождение налогоплательщика от необходимости привлечения денежных средств у третьих лиц для исполнения налоговой обязанности, их отвлечения из собственного хозяйственного оборота.

Как установлено судами и подтверждается материалами дела, в данном случае общество заблаговременно (более чем за два месяца до наступления срока уплаты НДС за 3 квартал 2018 года) заявило о своем намерении использовать для исполнения предстоящей обязанности по уплате НДС определенный источник – переплату по налогу на прибыль организаций в части, зачисляемой в бюджеты субъектов Российской Федерации.

Согласно уведомлению инспекции от 27.08.2018, направленному в адрес общества, вопрос о принятии решения о зачете сумм излишне уплаченного налога будет рассмотрен после завершения камеральной налоговой проверки по налогу на прибыль за 6 месяцев 2018 года либо с момента, когда такая проверка должна быть завершена.

Таким образом, воля налогоплательщика на исполнение предстоящей обязанности по уплате НДС за 3 квартал 2018 года за счет переплаты по налогу на прибыль организаций была выражена в надлежащие сроки и заранее известна налоговому органу.

Наличие у налогоплательщика переплаты по налогу на прибыль в размере 150 000 000 рублей подтверждено 26.10.2018 по факту подачи обществом

уточненной налоговой декларации и истечения срока проведения проверки. Каких-либо возражений относительно наличия переплаты инспекция в ходе рассмотрения дела не заявляла.

Дальнейшее отложение инспекцией принятия решения о зачете в период между 26.10.2018 и 29.10.2018 вызвано организационными вопросами налогового администрирования, а не действиями налогоплательщика.

При названных обстоятельствах начисление пени за период после подтверждения переплаты до фактического принятия решения о зачете к налогоплательщику, своевременно представившему заявление о зачете переплаты, противоречит правовой природе данной меры государственного принуждения, определенной в главе 11 Налогового кодекса, как средства обеспечения исполнения налоговой обязанности.

Принимая во внимание изложенное, Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации находит, что состоявшиеся по делу 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 при существенном нарушении норм материального права.

Поскольку все обстоятельства, имеющие значение для правильного рассмотрения дела, полно и правильно установлены судами, но при рассмотрении дела допущено неправильное применение норм материального права, Судебная коллегия полагает возможным разрешить спор по существу без направления дела на новое рассмотрение, удовлетворив требования общества.

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 02.07.2019 по делу № А40-86746/2019, постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 23.09.2019 и постановление Арбитражного суда Московского округа от 26.12.2019 по тому же делу отменить.

Действия Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы Российской Федерации по крупнейшим налогоплательщикам № 2, выразившиеся в начислении обществу с ограниченной ответственностью «Борец» пени по налогу на добавленную стоимость за период с 26.10.2018 по 28.10.2018 в соответствующей сумме, признать незаконными.

Обязать Межрайонную инспекцию Федеральной налоговой службы Российской Федерации по крупнейшим налогоплательщикам № 2 и Межрайонную инспекцию Федеральной налоговой службы Российской Федерации по крупнейшим налогоплательщикам № 7 устранить допущенные нарушения прав и законных интересов общества с ограниченной ответственностью «Борец».

Председательствующий судья

Н.В. Павлова

Судья

М.К. Антонова

Судья

Т.В. Завьялова