Неправомерно возвращенный НДС — налог или неосновательное обогащение?

Постановление ФАС СКО от 08.07.2011 по делу № А63-4978/2009

Налоговый орган вправе по итогам выездной налоговой проверки определить неправомерно возмещенную и возвращенную на расчетный счет налогоплательщика из бюджета сумму налога и предложить возвратить ее в бюджет.

Общество обратилось в суд с заявлением о признании недействительным решения налоговой инспекции о начислении 16 605 275 руб. НДС и 7 005 223 руб. пени. Решением суда заявление удовлетворено частично. Решение налоговой инспекции признано недействительным в части доначисления недоимки по НДС в сумме 5 755 210 руб. 21 коп. и 1 198 638 руб. 65 коп. пени. В удовлетворении заявления в остальной части отказано.

Постановлением арбитражного апелляционного суда решение суда отменено в части отказа в признании недействительным решения о доначислении 10 850 064 руб. 79 коп. недоимки по НДС и 5 806 584 руб. 35 коп. пени, в этой части заявление удовлетворено. В остальной части решение суда оставлено без изменения. Таким образом, апелляционный суд полностью согласился с требованиями налогоплательщика.

Судебный акт мотивирован тем, что исключение из декларации по НДС суммы налоговых вычетов не приводит к автоматическому образованию недоимки на ту же сумму и не может быть квалифицировано в качестве неуплаченного (не полностью уплаченного) в бюджет налога. Необоснованное заявление обществом к возмещению и ошибочное возмещение налоговой инспекцией НДС не привело к возникновению недоимки. Налоговая инспекция не вправе доначислить обществу спорную сумму неосновательного обогащения как налог. В данном случае возврат сумм, полученных из бюджета, должен осуществляться либо из имеющихся у налогоплательщика переплат, либо в порядке взыскания неосновательного обогащения с уплатой процентов в соответствии с ГК РФ.

ФАС Северо-Кавказского округа решение арбитражного суда и постановление апелляционного суда отменил и признал недействительным решение налоговой инспекции в части начисления 7 005 223 руб. пени. В остальной части суд в удовлетворении требований отказал.

Кассационная инстанция установила, что по результатам камеральных проверок налоговых деклараций общества по НДС за февраль, март, апрель, май,

Loaded: 26-04-2024 PMt 12:36:39
FAS-SKO_2011-04.indd 50 27.10.11 13:25

июнь, июль, август, сентябрь 2005 г. общество получило на расчетный счет 21 225 370 руб. НДС.

Налоговая инспекция провела выездную налоговую проверку общества за период с 01.01.2005 по 31.12.2007, по результатам которой составила акт и приняла решение о начислении 16 605 275 руб. НДС за 2005 г. и 7 005 223 руб. пени.

Согласно материалам дела, налоговая инспекция, установив неправомерное применение обществом налоговых вычетов по операциям, пришла к выводу о неправомерно произведенном возврате на расчетный счет общества 16 605 276 руб. налога. В резолютивной части решения инспекции от 26.02.2009 № 11-21/02 обществу предложено уплатить 16 605 276 руб. и начисленную на нее сумму пени.

Суды признали подтвержденными доводы налоговой инспекции о необоснованной налоговой выгоде общества за счет завышения сумм налоговых вычетов по НДС. Данный вывод подтвержден материалами дела и не оспаривается обществом. В соответствии с п. 1 ст. 8 НК РФ налог — это обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц. Кодексом устанавливается порядок исчисления и взимания каждого вида налога. Согласно п. 1 ст. 44 НК РФ обязанность по уплате налога или сбора возникает, изменяется и прекращается при наличии оснований, установленных Кодексом или иным актом законодательства о налогах и сборах. В ст. 11 НК РФ дано понятие недоимки, которая определяется как сумма налога или сбора, не уплаченная в установленный законодательством срок.

Согласно ст. 166 НК РФ сумма НДС при определении налоговой базы в соответствии со ст. 154—159 и 162 Кодекса исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы. Статьей 171 Кодекса предусмотрено право налогоплательщика уменьшить сумму налога, исчисленную в соответствии со ст. 166 Кодекса, на установленные налоговые вычеты. При этом сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, исчисляется по правилам ст. 173 НК РФ, а именно: по итогам каждого налогового периода, как уменьшенная на сумму налоговых вычетов, предусмотренных ст. 171 Кодекса (в том числе налоговых вычетов, предусмотренных п. 3 ст. 172 НК РФ), общая сумма налога, исчисляемая в соответствии со ст. 166 НК РФ и увеличенная на суммы налога, восстановленного в соответствии с главой 21 Кодекса.

В случае если по итогам налогового периода сумма налоговых вычетов превышает общую сумму налога, исчисленную по операциям, признаваемым объектом налогообложения в соответствии с подп. 1—3 п. 1 ст. 146 НК РФ, полученная разница подлежит возмещению (зачету, возврату) налогоплательщику в соответствии с положениями ст. 176 Кодекса. При этом ст. 176 не предусматривает порядок возврата неправомерно возмещенного на расчетный счет НДС.

Как видно из материалов дела, неправомерное применение вычета налога привело к излишнему возмещению налога из бюджета, поэтому НДС по резуль-

Loaded: 26-04-2024 PMt 12:36:39
FAS-SKO_2011-04.indd 51 27.10.11 13:25

татам проверки уменьшен к возмещению из бюджета за февраль — сентябрь 2005 г. до 4 620 094 руб.

Вследствие изменения сумм возмещения по каждому из названных отчетных периодов недоимка по смыслу ст. 8 и 11 НК РФ у общества не образовалась. ФАС СКО согласился с таким выводом суда апелляционной инстанции.

Вместе с тем в силу того, что по итогам камеральных проверок обществу возвращен на расчетный счет НДС, исчисленный к возмещению в завышенном размере в сумме 16 605 276 руб., неправомерно, суд посчитал, что у общества перед бюджетом возникла обязанность по возврату указанной суммы.

Принятие инспекцией решений о возмещении НДС по камеральным проверкам не исключает возможности скорректировать впоследствии по итогам выездных налоговых проверок суммы налога, в отношении которых приняты такие решения, при установлении обстоятельств, свидетельствующих о необоснованности возмещения. Данный вывод вытекает из содержания ст. 166, 171, 173 и 176 НК РФ и содержится в постановлениях Президиума ВАС РФ от 08.02.2005 № 10423/04, от 22.03.2006 № 15000/05.

Суд кассационной инстанции посчитал, что налоговый орган вправе по итогам выездной налоговой проверки определить неправомерно возмещенную и возвращенную на расчетный счет налогоплательщика из бюджета сумму налога и предложить возвратить ее в бюджет. Выводы суда апелляционной инстанции о том, что налоговый орган не имеет права определять указанную сумму в результате выездной налоговой проверки и предложить налогоплательщику возвратить ее в бюджет, признаны неверными.

Статья 75 Кодекса не предусматривает начисления пени на сумму неправомерно возмещенного из бюджета на расчетный счет налогоплательщика НДС. Поэтому с позиции ФАС Северо-Кавказского округа вывод суда первой инстанции об обоснованном начислении инспекцией пени на спорную сумму является неверным. А суд апелляционной инстанции, соответственно, признал ошибочным вывод суда первой инстанции о том, что общество уменьшало налоговую базу по НДС на необоснованные налоговые вычеты и занизило по этой причине подлежащий уплате в бюджет налог.

Вывод суда первой инстанции о том, что доначисление 16 605 276 руб. налога произведено без учета состояния платежей по лицевому счету налогоплательщика, не был принят судом апелляционной инстанции, сделан вследствие вывода о том, что данная сумма является недоимкой.

Поскольку суд первой инстанции установил, что за спорные налоговые периоды по итогам камеральных проверок налоговый орган признал правомерным возмещение 21 225 370 руб. НДС и возвратил на счет налогоплательщика с учетом имеющихся в декларациях сумм налога к уплате в бюджет, зачета недоимок и пени по иным налоговым платежам, при этом правомерно возмещен налог в размере 4 620 094 руб., неправомерно — в размере 16 605 276 руб., он должен был

Loaded: 26-04-2024 PMt 12:36:39
FAS-SKO_2011-04.indd 52 27.10.11 13:25

вычесть 4 620 094 руб. из суммы 21 225 370 руб., а не из суммы 16 605 276 руб., из которой суд также ошибочно повторно вычел суммы зачтенных налоговым органом при возврате НДС на расчетный счет общества недоимок и пени.

Кроме того, при принятии решения судом первой инстанции не было учтено, что в НК РФ не предусмотрен механизм принудительного взыскания неправомерно возмещенного в общем порядке НДС.

Щекин Денис Михайлович,

старший партнер юридической компании «Пепеляев Групп», доцент кафедры финансового права юридического факультета МГУ им. М.В. Ломоносова, кандидат юридических наук

КОММЕНТАРИЙ ЭКСПЕРТА

В постановлении ФАС СКО от 08.07.2011 по делу № А63-4978/09 затронута и разрешена важная правовая проблема, не урегулированная в достаточной мере на законодательном уровне. Если налогоплательщик получил на свой расчетный счет суммы возмещения НДС, а затем оказалось, что такое возмещение было проведено без достаточных правовых оснований, каков правовой механизм возврата этих сумм государству? С правовой точки зрения не вызывает сомнений, что государство вправе потребовать такого возврата, но данный возврат может быть произведен: (а) в рамках налоговых правоотношений, путем вынесения решения налогового органа и последующего бесспорного взыскания сумм налога, (б) в рамках гражданско-правовых отношений при квалификации полученных сумм как неосновательного обогащения. В данном деле суд признал, что налоговый орган в силу общих положений НК РФ вправе требовать от налогоплательщика соблюдения законодательства о налогах и сборах, а значит, вправе в своем решении указать, что возмещение НДС было произведено неправомерно, и потребовать вернуть полученные суммы налога.

При этом налогоплательщик ссылался на необходимость применения именно гражданско-правового механизма возврата налога — т.е. через заявление налоговой инспекцией соответствующего иска. При этом право на предъявление такого иска не предоставлено налоговому органу ни ст. 31 НК РФ, ни ст. 7 Закона РФ от 21.03.1991 № 943-1 «О налоговых органах». До 2001 г. в Законе РФ «О налоговых органах» существовало право предъявлять иски о «взыскании неосновательно приобретенного не по сделке, а в результате других незаконных действий». Потом это полномочие налогового органа из закона исключили. Таким образом, строго говоря, в настоящее время налоговый орган заявить подобный иск не может, поскольку ему данное право не предоставлено законом. Возможно, такой иск от имени Российской Федерации может заявить Минфин России, но реально в этом случае механизм защиты публичных интересов становится еще более затруднен. Наверное, поэтому ВАС РФ в Постановлении

Loaded: 26-04-2024 PMt 12:36:39
FAS-SKO_2011-04.indd 53 27.10.11 13:25

Президиума от 19.01.10 № 11747/09 признал, что ошибочно (не тому лицу) возмещенный налог подлежит взысканию в судебном порядке и налоговый орган может заявить такой иск на основании положений ГК РФ (ст. 15, 1069 ГК РФ)

ФАС Северо-Кавказского округа посчитал, что неправомерно возмещенный НДС остается налогом и налоговый орган вправе его потребовать вернуть в рамках налоговых правоотношений. При этом суд признал, что такая сумма не является недоимкой, так как у налогоплательщика нет обязанности по ее уплате как налога, рассчитанного на основании объекта налогообложения.

Как представляется, законодателю следовало бы урегулировать эту ситуацию, но при отсутствии правового регулирования вопрос сводится к тому, можно ли считать излишне полученные суммы налогом. В данном случае полученные налогоплательщиком суммы являются по своей природе все же неосновательным обогащением. В Постановлении от 09.04.2009 № 16318/08 Президиум ВАС РФ определил, что к требованиям о взыскании сумм налога на добавленную стоимость, уплаченного в составе цены за оказанные услуги по транспортировке товара на экспорт и рассчитанного по налоговой ставке, не предусмотренной законом, подлежат применению нормы о неосновательном обогащении. Тем самым данные отношения были квалифицированы как гражданско-правовые, а не налоговые. Тем более этот вывод применим и к неправомерно возмещенной из бюджета сумме, которая по своей природе НДС не является. Однако в Постановлении Президиума от 03.06.2008 № 3245/08 ВАС РФ признал, что отношения по возврату НДС в порядке ст. 176 НК РФ являются налоговыми. С этой точки зрения выводы ФАС Северо-Кавказского округа в анализируемом деле представляются правильными, тем более что суд оценивал решение инспекции с предложением налогоплательщику вернуть неправомерно возмещенный НДС в бюджет. Суд не оценивал порядок возврата — бесспорный или судебный. Представляется, что по ныне действующему законодательству правильным будет признать законным предложение инспекции в решении вернуть такую сумму в бюджет, но при отказе ее вернуть добровольно со стороны налогоплательщика налоговая инспекция не вправе применять бесспорный порядок взыскания суммы и должна ее взыскать в судебном порядке.

Loaded: 26-04-2024 PMt 12:36:39
FAS-SKO_2011-04.indd 54 27.10.11 13:25