Автоматизированная
копия



# ВЫСШИЙ АРБИТРАЖНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПОСТАНОВЛЕНИЕ
Президиума Высшего Арбитражного Суда
Российской Федерации

№ 16551/11

Москва 24 апреля 2012 г.

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

председательствующего – Председателя Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации Иванова А.А.;

членов Президиума: Абсалямова А.В., Бациева В.В., Витрянского В.В., Дедова Д.И., Завьяловой Т.В., Иванниковой Н.П., Козловой О.А., Маковской А.А., Першутова А.Г., Юхнея М.Ф. –

рассмотрел заявление общества с ограниченной ответственностью «Апис» о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда Московской области от 14.02.2011 по делу № А41-36076/10, постановления Десятого арбитражного апелляционного суда от 03.06.2011 и постановления Федерального арбитражного суда Московского округа от 12.09.2011 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя – общества с ограниченной ответственностью «Апис» – Кондратюк К.Г., Пивоварчик Е.Н.;

от Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 19 по Московской области – Авдеева Н.А., Григорьев В.В., Медовиков Д.А., Неретин П.Ю., Суворова Е.В., Харитонов К.Г.

Заслушав и обсудив доклад судьи Бациева В.В., а также объяснения представителей участвующих в деле лиц, Президиум установил следующее.

Межрайонной инспекцией Федеральной налоговой службы № 19 по Московской области (далее – инспекция) по результатам выездной налоговой проверки было принято решение от 28.05.2008 № 65 (далее – решение инспекции) о привлечении общества с ограниченной ответственностью «Апис» (далее – общество) к ответственности за совершение налогового правонарушения, которым было доначислено и предложено уплатить в том числе 69 623 510 рублей налога на прибыль.

До вступления решения инспекции в силу общество 18.06.2008 добровольно частично исполнило его, уплатив 47 280 000 рублей налога на прибыль.

Решением Управления Федеральной налоговой службы по Московской области от 22.08.2008 № 16-17/49327 апелляционная жалоба общества, поданная на решение инспекции, оставлена без удовлетворения, решение инспекции утверждено и вступило в силу.

Инспекция 15.09.2008 выставила требование № 2712 об уплате налога, сбора, пеней, штрафов, начисленных решением инспекции.

Решением Арбитражного суда Московской области от 16.07.2009 по делу № А41-14109/08 решение инспекции признано недействительным.

Постановлением Десятого арбитражного апелляционного суда от 02.12.2009 решение от 16.07.2009 оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Московского округа постановлением от 12.03.2010 названные судебные акты оставил без изменения.

На основании заявления общества от 25.03.2010 о возврате 47 280 000 рублей налога на прибыль, уплаченного обществом во исполнение решения инспекции, 06.05.2010 инспекция возвратила указанную сумму.

Общество, полагая, что платеж, произведенный им во исполнение решения инспекции, признанного впоследствии недействительным, должен квалифицироваться как излишне взысканный, основываясь на положениях пункта 5 статьи 79 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Кодекс), обратилось в инспекцию с заявлением об уплате процентов за период с момента взыскания до даты возврата налога (с 19.06.2008 по 06.05.2010).

Инспекция, считая, что самостоятельная уплата обществом доначисленного налога до вступления решения о привлечении к налоговой ответственности в силу является основанием для квалификации платежа как излишне уплаченного, а не взысканного, письмом от 02.08.2010 отказала в выплате процентов.

Общество, не согласившись с отказом инспекции в выплате процентов, обратилось в Арбитражный суд Московской области с заявлением о признании его незаконным и обязании инспекции выплатить 9 651 473 рубля 73 копейки процентов, начисленных за период с 19.06.2008 по 06.05.2010 на сумму излишне взысканного налога на прибыль (47 280 000 рублей).

Решением Арбитражного суда Московской области от 14.02.2011 в удовлетворении заявленных требований отказано.

Постановлением Десятого арбитражного апелляционного суда от 03.06.2011 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Московского округа постановлением от 12.09.2011 решение суда первой инстанции от 14.02.2011 и

постановление суда апелляционной инстанции от 03.06.2011 оставил без изменения.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора решения суда первой инстанции от 14.02.2011, постановления суда апелляционной инстанции от 03.06.2011 и постановления суда кассационной инстанции от 12.09.2011 общество просит их отменить, ссылаясь на неправильное применение судами норм материального права, и принять по делу новый судебный акт об удовлетворении его требований.

В отзыве на заявление инспекция просит оставить обжалуемые судебные акты без изменения как соответствующие действующему законодательству.

Проверив обоснованность доводов, изложенных в заявлении, отзыве на него и выступлениях присутствующих в заседании представителей участвующих в деле лиц, Президиум считает, что заявление подлежит удовлетворению по следующим основаниям.

Отказывая в удовлетворении требований общества, суды исходили из того, что поскольку процедура принудительного взыскания налога начинается с момента выставления требования о его уплате, то добровольное исполнение налогоплательщиком решения о привлечении к налоговой ответственности до получения указанного требования не может квалифицироваться как взыскание. К данным отношениям при признании в последующем решения инспекции недействительным подлежит применению статья 78 Кодекса, регулирующая возврат излишне уплаченных сумм налогов и предусматривающая начисление процентов не с момента излишней уплаты, а с момента неисполнения налоговым органом в установленный Кодексом срок заявления налогоплательщика о возврате налога.

Кроме того, уплата налога на прибыль была произведена обществом до вступления решения инспекции в силу, что, по мнению судов, ввиду

невозможности принудительного исполнения данного решения исключало возможность нарушения прав и законных интересов общества.

Однако судами не было учтено следующее.

Оценка сумм налогов как излишне уплаченных или излишне взысканных в целях применения положений статей 78 и 79 Кодекса должна производиться в зависимости от основания, по которому было произведено исполнение налоговой обязанности, признанной в последующем отсутствующей, а именно, было ли оно произведено на основании налоговой декларации, в которой спорная сумма налога была исчислена налогоплательщиком самостоятельно, либо на основании решения, принятого налоговым органом по результатам налоговой проверки.

При этом способ исполнения указанной обязанности: самостоятельно налогоплательщиком либо путем осуществления налоговым органом мер по принудительному взысканию – правового значения не имеет.

Излишняя уплата налога, как правило, имеет место, когда налогоплательщик, исчисляя подлежащую уплате в бюджет сумму налога самостоятельно, т. е. без участия налогового органа, по какой-либо причине, в том числе вследствие незнания налогового законодательства или добросовестного заблуждения, допускает ошибку в расчетах.

Сам факт принудительного взыскания налоговым органом налога в размере, исчисленном налогоплательщиком в поданной налоговой декларации, при корректировке в последующем размера налоговой обязанности в сторону уменьшения путем подачи уточненной декларации, не является основанием для квалификации названных сумм как излишне взысканных с применением правил статьи 79 Кодекса.

Равным образом сам факт самостоятельного исполнения налогоплательщиком решения о привлечении к налоговой ответственности

в части уплаты доначисленных сумм налогов не является основанием для их оценки как излишне уплаченных.

Установление Кодексом различных правил при определении начального момента начисления процентов в отношении излишне взысканных и излишне уплаченных сумм налогов (с момента взыскания или с момента просрочки исполнения заявления налогоплательщика о возврате излишне уплаченных сумм) обусловлено именно оценкой основания, в силу которого исполнение налоговой обязанности, признанной в последующем отсутствующей, было произведено.

Не обоснован и вывод судов о том, что не вступившее в законную силу решение о привлечении к налоговой ответственности, не обладая свойством принудительной исполнимости, не может нарушать прав и законных интересов налогоплательщиков. Делая данный вывод, суды не учли положений пункта 10 статьи 101 Кодекса, в соответствии с которыми после вынесения решения по результатам налоговой проверки налоговый орган вправе принять обеспечительные меры (запрет на отчуждение, на передачу в залог имущества налогоплательщика без согласия налогового органа, приостановление операций по счетам в банке), направленные на обеспечение возможности исполнения указанного решения, если есть достаточные основания полагать, что непринятие этих мер может затруднить или сделать невозможным в дальнейшем исполнение такого решения и взыскание недоимки, пеней и штрафов, указанных в решении.

В силу изложенного налогоплательщик, в отношении которого вынесено решение о привлечении к налоговой ответственности, вправе исполнить это решение полностью или в части до вступления его в силу; при этом подача апелляционной жалобы не лишает это лицо права исполнить не вступившее в силу решение полностью или в части (пункт 9 статьи 101 Кодекса).

Общество, реализуя данное право путем самостоятельного перечисления денежных средств в счет уплаты налога, доначисленного

решением инспекции, будучи несогласным с этим решением и обжалуя его в вышестоящий налоговый орган, а затем и в суд, не может признаваться добровольно исполнившим обязанность по уплате налога.

Субъект налоговых правоотношений, самостоятельно исполнивший решения налоговых органов, как законопослушный участник этих правоотношений не может быть поставлен в условия, худшие, нежели субъект, решения налоговых органов в отношении которого исполнялись принудительно.

Следовательно, признание решения инспекции о привлечении к налоговой ответственности недействительным, является основанием для начисления процентов в соответствии с пунктом 5 статьи 79 Кодекса в отношении сумм налогов, уплаченных налогоплательщиками самостоятельно во исполнение указанного решения.

При таких обстоятельствах оспариваемые судебные акты подлежат отмене согласно пункту 1 части 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации как нарушающие единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права.

Вступившие в законную силу судебные акты арбитражных судов по делам со схожими фактическими обстоятельствами, принятые на основании норм права в истолковании, расходящемся с содержащимся в настоящем постановлении толкованием, могут быть пересмотрены на основании пункта 5 части 3 статьи 311 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, если для этого нет других препятствий.

Учитывая изложенное и руководствуясь статьей 303, пунктом 3 части 1 статьи 305, статьей 306 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

ПОСТАНОВИЛ:

решение Арбитражного суда Московской области от 14.02.2011 по делу № А41-36076/10, постановление Десятого арбитражного апелляционного суда от 03.06.2011 и постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 12.09.2011 по тому же делу отменить.

Требования общества с ограниченной ответственностью «Апис» удовлетворить.

Признать незаконными действия Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 19 по Московской области, выразившиеся в отказе выплатить проценты, начисленные за период с 19.06.2008 по 06.05.2010 на 47 280 000 рублей – сумму излишне взысканного налога на прибыль за 2006 год.

Обязать Межрайонную инспекцию Федеральной налоговой службы № 19 по Московской области выплатить обществу с ограниченной ответственностью «Апис» указанные проценты.

Председательствующий А.А. Иванов