



ВЫСШИЙ АРБИТРАЖНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

№ 13366/12

Москва

19 февраля 2013 г.

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

членов Президиума: Абсалямова А.В., Амосова С.М., Андреевой Т.К., Бациева В.В., Витрянского В.В., Завьяловой Т.В., Зарубиной Е.Н., Иванниковой Н.П., Маковской А.А., Никифорова С.Б., Першутова А.Г., Сарбаша С.В., Слесарева В.Л., Юхнея М.Ф. –

рассмотрел заявление Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 1 по Псковской области о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда Псковской области от 26.12.2011 по делу № А52-3856/2011, постановления Четырнадцатого арбитражного апелляционного суда от 12.03.2012 и постановления Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 19.06.2012 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители:

Официальный сайт Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации: <http://www.arbitr.ru/>
(информация о движении дела, справочные материалы и др.).

от заявителя – Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 1 по Псковской области – Назарова Е.П., Петрищев А.В., Хурват Н.А.;

от общества с ограниченной ответственностью «Венжел Плюс» – Лежнев С.В., Саркисян М.О.

Заслушав и обсудив доклад судьи Зарубиной Е.Н., а также объяснения представителей участвующих в деле лиц, Президиум установил следующее.

Общество с ограниченной ответственностью «Венжел Плюс» (далее – общество) 20.07.2011 представило в Межрайонную инспекцию Федеральной налоговой службы № 1 по Псковской области (далее – инспекция) налоговую декларацию по налогу на добавленную стоимость (далее – НДС, налог) за II квартал 2011 года, указав сумму налога, подлежащую возмещению из бюджета, в размере 4 055 748 рублей, банковскую гарантию и заявление о применении заявительного порядка возмещения НДС в данной сумме.

Проверив соблюдение обществом требований статьи 176.1 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Кодекс), инспекция приняла решение от 26.07.2011 № 15-05/4дсп о возмещении суммы НДС (4 055 748 рублей) в заявительном порядке (далее – решение о возмещении от 26.07.2011).

Общество 20.10.2011 (после принятия инспекцией названного решения, но до завершения камеральной налоговой проверки налоговой декларации) представило в инспекцию уточненную налоговую декларацию по НДС за II квартал 2011 года, в которой сумма налога, подлежащая возмещению из бюджета, была указана в меньшем размере – 4 037 231 рубль.

Разницу между суммами налога к возмещению, указанными в первичной и уточненной налоговых декларациях, в размере 18 517 рублей

общество перечислило в бюджет платежным поручением от 19.10.2011 № 718.

В связи с представлением обществом уточненной налоговой декларации по НДС до окончания камеральной налоговой проверки первичной налоговой декларации инспекция, руководствуясь пунктом 24 статьи 176.1 Кодекса, решением от 21.10.2011 № 15-05/1 отменила решение о возмещении от 26.07.2011.

Налоговый орган 26.10.2011 направил обществу требование № 1 о возврате в бюджет излишне полученного налогоплательщиком (зачтенного ему) в заявительном порядке НДС в размере 4 037 231 рубля (с учетом добровольно уплаченных обществом 18 517 рублей) и уплате 158 779 рублей 32 копеек процентов, начисленных на возмещенную ранее сумму – 4 055 748 рублей.

В этот же день (26.10.2011) инспекция приняла решение № 15-05/5дсп о возмещении обществу в заявительном порядке НДС за III квартал 2011 года в сумме 18 020 818 рублей, решения о зачете указанной переплаты по НДС в счет погашения задолженности по этому же налогу за II квартал 2011 года и процентов, указанных в требовании № 1, а также задолженности по пеням (№ 16202 на сумму 1 рубль 63 копейки, № 16203 на сумму 105 411 рублей 74 копейки (пени), № 16204 на сумму 158 779 рублей 32 копейки, № 1725 на сумму 4 037 231 рубль).

О проведенном зачете инспекция сообщила обществу извещением от 27.10.2011 № 18555.

Не согласившись с действиями инспекции, общество обратилось в Арбитражный суд Псковской области с заявлением о признании недействительными решений о зачете. До принятия решения по делу общество уточнило требования в порядке, предусмотренном статьей 49 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, и просило признать недействительными решения о зачете от 26.10.2011 № 16203 в части 102 574 рублей 77 копеек, № 16204 в части 158 084 рублей

55 копеек, № 1725 в полном объеме, в отношении требования о признании недействительным решения о зачете от 26.10.2011 № 16202 обществом заявлен отказ.

Не оспаривая необходимость возврата в бюджет разницы между суммами НДС, заявленными к возмещению в первичной и уточненной налоговых декларациях, и уплаты начисленных на сумму разницы процентов, общество сочло, что требование инспекции о возврате в бюджет всей суммы налога, возмещенного в заявительном порядке, и процентов, начисленных на эту сумму, в случае подачи уточненной налоговой декларации не основано на положениях статьи 176.1 Кодекса.

По мнению инспекции, положения статьи 176.1 Кодекса не предусматривают возможность частичной отмены решения о возмещении НДС в заявительном порядке в случае подачи налогоплательщиком до завершения камеральной налоговой проверки уточненной налоговой декларации.

Решением Арбитражного суда Псковской области от 26.12.2011 заявление общества удовлетворено. Также судом принят отказ от требования о признании недействительным решения инспекции о зачете от 26.10.2011 № 16202 и производство по делу в этой части прекращено.

Постановлением Четырнадцатого арбитражного апелляционного суда от 12.03.2012 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Северо-Западного округа постановлением от 19.06.2012 названные судебные акты оставил без изменения.

Суды трех инстанций пришли к выводу о том, что при подаче налогоплательщиком уточненной налоговой декларации положения пунктов 15, 17 и 24 статьи 176.1 Кодекса предусматривают возможность частичной отмены решения о возмещении налога в заявительном порядке и возврат в бюджет только излишне полученных в заявительном порядке

на основании первичной налоговой декларации сумм НДС. Также судами учтено, что уточненная налоговая декларация подана обществом в последний день установленного Кодексом срока проведения камеральной налоговой проверки первичной налоговой декларации, то есть инспекция, по мнению судов, должна была располагать результатами этой проверки и, располагая проверенными сведениями, данными первичной и уточненной налоговых деклараций, имела возможность арифметическим путем установить сумму излишне возмещенного в заявительном порядке налога (18 517 рублей) и начислить на нее проценты.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, инспекция просит отменить решение суда первой инстанции и постановления судов апелляционной и кассационной инстанций в части удовлетворения заявления о признании недействительными решений о зачете от 26.10.2011 № 16204 в части 158 084 рублей 55 копеек и № 1725 в полном объеме, ссылаясь на неправильное применение судами норм материального права и нарушение единообразия в их толковании и применении.

В отзыве на заявление общество просит оставить обжалуемые судебные акты без изменения как соответствующие нормам материального права.

Проверив обоснованность доводов, изложенных в заявлении, отзыве на него и выступлениях присутствующих в заседании представителей участвующих в деле лиц, Президиум считает, что оспариваемые судебные акты подлежат отмене в части ввиду следующего.

Согласно установленному статьей 176 Кодекса общему порядку возмещение налога на добавленную стоимость осуществляется после проведения камеральной налоговой проверки соответствующей налоговой декларации и подтверждения налоговым органом права на указанное возмещение.

Наряду с общей процедурой налогоплательщик вправе в случаях, предусмотренных статьей 176.1 Кодекса, воспользоваться заявительным порядком возмещения налога на добавленную стоимость, который представляет собой осуществление зачета (возврата) суммы налога, заявленной к возмещению в налоговой декларации, до завершения проводимой в соответствии со статьей 88 Кодекса на основе этой налоговой декларации камеральной налоговой проверки.

Статья 176.1 Кодекса предусматривает два основания отмены решения о возмещении налога в заявительном порядке: по результатам камеральной налоговой проверки (пункт 15) и в случае подачи уточненной налоговой декларации (пункт 24).

Согласно пункту 24 статьи 176.1 Кодекса, если уточненная налоговая декларация подана налогоплательщиком до принятия решения о возмещении суммы налога в заявительном порядке, то такое решение по ранее поданной налоговой декларации не принимается.

Если уточненная налоговая декларация подана налогоплательщиком после принятия налоговым органом решения о возмещении суммы налога в заявительном порядке, но до завершения камеральной налоговой проверки, то указанное решение по ранее поданной налоговой декларации отменяется не позднее дня, следующего за днем подачи уточненной налоговой декларации. Не позднее дня, следующего за днем принятия решения об отмене решения о возмещении суммы налога в заявительном порядке, налоговый орган уведомляет налогоплательщика о принятии данного решения. Суммы, полученные налогоплательщиком (зачтенные налогоплательщику) в заявительном порядке, должны быть возвращены им с учетом процентов, предусмотренных пунктом 17 статьи 176.1 Кодекса, в порядке, предусмотренном пунктами 17 – 23 этой статьи (которые определяют последовательность действий по возврату в бюджет излишне полученных (зачтенных) в заявительном порядке сумм и уплате процентов).

В частности, пункт 17 статьи 176.1 Кодекса предусматривает направление налогоплательщику требования о возврате в бюджет излишне полученных им (зачтенных ему) в заявительном порядке сумм с начисленными на эти суммы процентами исходя из процентной ставки, равной двукратной ставке рефинансирования Центрального банка Российской Федерации, действовавшей в период пользования бюджетными средствами.

Таким образом, пункт 24 статьи 176.1 Кодекса не предусматривает возможность частичной отмены решения о возмещении суммы налога в заявительном порядке при подаче уточненной налоговой декларации. Такое решение отменяется полностью, что согласуется с положениями пункта 9.1 статьи 88 Кодекса, в соответствии с которым, если до окончания камеральной налоговой проверки налогоплательщиком представлена уточненная налоговая декларация (расчет) в порядке, предусмотренном статьей 81 Кодекса, камеральная проверка ранее поданной декларации (расчета) прекращается и начинается новая камеральная налоговая проверка на основе уточненной налоговой декларации. Прекращение камеральной налоговой проверки означает прекращение всех действий налогового органа в отношении ранее поданной налоговой декларации (расчета).

Частичная отмена решения о возмещении суммы налога в заявительном порядке возможна только по результатам камеральной налоговой проверки налоговой декларации (пункты 11 – 15 статьи 176.1 Кодекса), что в данном случае не имело места.

Таким образом, заявительный порядок возмещения НДС является правом, которым может, но не обязан воспользоваться налогоплательщик, отвечающий требованиям, указанным в статье 176.1 Кодекса. Используя это право и получая из бюджета суммы налога до проведения камеральной налоговой проверки, налогоплательщик обязуется не только вернуть в бюджет излишне полученные суммы налога и уплатить проценты за

незаконное получение бюджетных средств, но и безоговорочно соблюдать установленные статьей 176.1 Кодекса правила, применяемые при заявительном порядке возмещения налога.

Ввиду изложенного действия инспекции по проведению зачета (вынесение решений о зачете суммы налога в счет погашения задолженности по налогу и уплате процентов) произведены в соответствии с требованиями статьи 176.1 Кодекса, а вывод судов о том, что решение о возмещении суммы налога в заявительном порядке подлежало отмене в части и возврат налога в бюджет (действия по зачету) должен был быть произведен с учетом данных уточненной налоговой декларации, противоречит пункту 24 статьи 176.1 Кодекса.

Вместе с тем налогоплательщик не лишен права при подаче уточненной налоговой декларации также заявить о применении заявительного порядка возмещения налога. При этом должны быть соблюдены требования, установленные статьей 176.1 Кодекса. В частности, согласно пунктам 2, 4 и 6 этой статьи должна быть представлена банковская гарантия (либо вновь выданная, либо ранее полученная), срок действия которой должен истекать не ранее чем через восемь месяцев со дня подачи уточненной налоговой декларации.

Применение к уточненной налоговой декларации заявительного порядка возмещения налога означает, что возврату в бюджет (в связи с отменой решения о возмещении налога в заявительном порядке по первичной налоговой декларации) подлежит только разница между суммами НДС, заявленными к возмещению в первичной и уточненной налоговых декларациях.

Кроме того, следует учитывать, что налогоплательщик, действующий добросовестно и самостоятельно устранивший выявленные ошибки в налоговой декларации путем подачи уточненной налоговой декларации, не может быть поставлен в худшее положение по сравнению с налогоплательщиком, в отношении которого недостоверно заявленные

сведения выявлены непосредственно налоговым органом по результатам проверки. Соответственно, при условии подтверждения по результатам камеральной налоговой проверки уточненной налоговой декларации права на возмещение налога в заявленной в ней сумме уплате в бюджет подлежат проценты, начисленные только на сумму разницы между суммами налога, заявленными к возмещению в первичной и уточненной налоговых декларациях, применительно к пунктам 15 и 17 статьи 176.1 Кодекса. Остальная часть процентов в случае их взыскания на основании пункта 24 статьи 176.1 Кодекса подлежит возврату налогоплательщику.

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

Поскольку в суде надзорной инстанции общество заявило, что НДС был возмещен ему по результатам проверки уточненной налоговой декларации в заявленном размере, дело подлежит направлению в суд первой инстанции для проверки данного обстоятельства и разрешения спора с учетом правовой позиции, сформированной в настоящем постановлении.

Учитывая изложенное и руководствуясь статьей 303, пунктом 2 части 1 статьи 305, статьей 306 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

ПОСТАНОВИЛ:

решение Арбитражного суда Псковской области от 26.12.2011 по делу № А52-3856/2011, постановление Четырнадцатого арбитражного апелляционного суда от 12.03.2012 и постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 19.06.2012 по тому же делу

в части удовлетворения заявления общества с ограниченной ответственностью «Венжел Плюс» о признании недействительными решений Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 1 по Псковской области о зачете от 26.10.2011 № 16204 в части зачета 158 084 рублей 55 копеек и № 1725 в полном объеме отменить.

В отмененной части дело направить на новое рассмотрение в Арбитражный суд Псковской области.

В остальной части названные судебные акты оставить без изменения.

Председательствующий

А.А. Иванов