

**Арбитражный суд Восточно-Сибирского округа**

ул. Чкалова, дом 14, Иркутск, 664025, www.fasvso.arbitr.ru
тел./факс (3952) 210-170, 210-172; e-mail: info@fasvso.arbitr.ru

ПОСТАНОВЛЕНИЕ

город Иркутск
15 мая 2018 года

Дело №А69-829/2017

Резолютивная часть постановления объявлена 15 мая 2018 года.

Полный текст постановления изготовлен 15 мая 2018 года.

Арбитражный суд Восточно-Сибирского округа в составе:

председательствующего Загвоздина В.Д.,

судей: Новгородского И.Б., Соколовой Л.М.,

при ведении протокола судебного заседания помощником судьи Бабак Д.В.,

при участии в судебном заседании, проводимом с использованием систем видеоконференц-связи, присутствующих в Арбитражном суде Республики Тыва представителей общества с ограниченной ответственностью «Восход» - Поповой Н.В. (доверенность от 20.08.2017), а также Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 1 по Республике Тыва – Кара-сал М.М.(доверенность от 23.08.2017),

рассмотрев в открытом судебном заседании кассационную жалобу общества с ограниченной ответственностью «Восход» на решение Арбитражного суда Республики Тыва от 27 октября 2017 года по делу № А69-829/2017, постановление Третьего арбитражного апелляционного суда от 31 января 2018 года по тому же делу (суд первой инстанции – Чамзы-Ооржак А.Х.; суд апелляционной инстанции: Юдин Д.В., Морозова Н.А., Иванцова О.А.),

установил:

общество с ограниченной ответственностью «Восход» (ОГРН 1111719001558, ИНН 1701049824, далее – ООО «Восход», общество, налогоплательщик) обратилось в Арбитражный суд Республики Тыва с заявлением к Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 1 по Республике Тыва (далее - ответчик, налоговый орган) о признании незаконным решения от 30.12.2016 № 106/1719 в части доначисления налога на добавленную стоимость и налога на прибыль организаций (далее – НДС и налог на прибыль), начисленных за их неуплату пеней и штрафов.

Решением Арбитражного суда Республики Тыва от 27 октября 2017 года требования общества удовлетворены частично: решение инспекции от 30.12.2016 № 106/1719 с учетом изменений, внесенных решением Управления Федеральной налоговой службы по Республике Тыва от 06.03.2017 № 02-06/1675, признано недействительным в отношении доначисления НДС в сумме 76 271 рубля, начисления пени по указанному налогу. В остальной части требований налогоплательщику отказано.

Суд обязал налоговый орган устранить допущенные нарушения прав и законных интересов общества, а также взыскал с инспекции в пользу налогоплательщика судебные расходы по уплате государственной пошлины в размере 3 000 рублей.

Суд апелляционной инстанции постановлением от 31 января 2018 года решение суда первой инстанции отменил в отношении удовлетворения требований общества и взыскания судебных расходов. В указанной части принял новый судебный акт об отказе в признании решения налогового органа незаконным и в остальной части решение суда оставил без изменения.

ООО «Восход», не согласившись с решением суда первой инстанции и постановлением апелляционного суда, обратилось в Арбитражный суд Восточно-Сибирского округа с кассационной жалобой, в которой ставит вопрос о проверке их законности и обоснованности в связи с неправильным применением судами норм материального права, просит обжалуемые судебные акты отменить и направить дело на новое рассмотрение.

Заявитель полагает, что порядок учета расходов по налогу на прибыль, возникших после перехода с упрощенной системы налогообложения (далее – УСН), регулируется не статьей 346.25 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Кодекс), а положениями главы 25 Кодекса.

По мнению общества, применение налогоплательщиком вычетов по НДС за 3 квартал 2015 года в сумме 2 080 067 рублей в отношении возвращенных авансов за строительные работы является правомерным. Кроме того, суд первой инстанции признал не подтвержденными налоговые вычеты по НДС на основании счета-фактуры ООО «Строительные конструкции и материалы» от 31.12.2015 № 260, однако этот вывод на материалах дела не основан.

В отзыве на кассационную жалобу инспекция отклонила её доводы и просила оставить обжалуемые судебные акты без изменения как законные и обоснованные.

Присутствующие в судебном заседании представители общества и налогового органа поддержали соответственно доводы кассационной жалобы и отзыва на неё.

Кассационная жалоба рассматривается в порядке, установленном главой 35 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации.

Проверив в пределах, установленных статьей 286 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, правильность применения судами норм материального и соблюдения норм процессуального права, а также соответствие выводов судов установленным по делу обстоятельствам и имеющимся в материалах дела доказательствам, исходя из доводов кассационной жалобы и возражений на нее, Арбитражный суд Восточно-Сибирского округа пришел к следующим выводам.

Как установлено судами первой и апелляционной инстанций и следует из материалов дела, налоговым органом проведена выездная налоговая проверка ООО «Восход» за 2015 год.

По результатам проверки с соблюдением положений статей 89, 100, 101 Кодекса принято решение от 30.12.2016 № 106/1917, которым обществу доначислены налог на прибыль за 2015 год в сумме 310 663 рублей, пени за его неуплату в сумме 29 781 рубля и штраф по пункту 1 статьи 122 Кодекса в размере 50 000 рублей, а также НДС за 3 квартал 2015 года в сумме 1 635 376 рублей, пени за его неуплату в сумме 241 038 рублей и штраф по пункту 1 статьи 122 Кодекса в размере 50 000 рублей.

Решением Управления Федеральной налоговой службы по Республике Тыва от 06.03.2017 № 02-06/1675 штрафы за неуплату налога на прибыль и НДС снижены в 2 раза, в остальной части спорные доначисления оставлены без изменения.

Налог на прибыль, соответствующие ему суммы пени и штраф, начислены в связи с неприятием инспекцией в состав затрат сумм исчисленного и уплаченного налога по УСН за 2014 год, а также пеней за неуплату налогов, в общем размере 11 477 рублей, и возвращенного в 2015 году в связи с расторжением договора подряда от 12.09.2014 № 289-сп с ГБУ РТ «Управление капитального строительства» аванса в сумме 11 555 932 рублей.

НДС, соответствующие ему пени и штраф, начислены в связи с занижением налогоплательщиком налоговой базы на сумму полученного от ООО «Мегастрой» аванса в сумме 500 000 рублей (платежное поручение от 01.09.2015 № 242) и неправомерным применением налогового вычета в отношении определенного налогоплательщиком расчетным путем НДС в сумме 2 080 069 рублей с возвращенного 25.09.2015 аванса по договору от 12.09.2014 № 289-сп.

Не согласившись с решением налогового органа, налогоплательщик обратился в арбитражный суд с заявлением о признании его незаконным.

Отказывая в удовлетворении требований, суды двух инстанций на основании положений статьи 346.25 Кодекса пришли к выводу о неправомерном учете налогоплательщиком в расходах по налогу на прибыль за 2015 год сумм возвращенных в этом периоде авансов, которые в 2014 году были включены в доходы при исчислении

налога по УСН. Также на основании пункта 2 статьи 270 Кодекса суды согласились с выводами инспекции относительно отсутствия оснований для включения в расходы по налогу на прибыль сумм исчисленного обществом налога по УСН за 2014 год, а также пеней, уплаченных за несвоевременное внесение налогов в бюджет.

Также суды пришли к выводу об отсутствии у налогоплательщика права на вычет по НДС в сумме 2 080 069 рублей, поскольку соответствующие авансы получены в период применения УСН, не связаны с деятельностью, подлежащей обложению НДС, и возвращены в связи с расторжением фактически неисполненного договора (пункт 2 статьи 171, пункт 8 статьи 172 Кодекса).

Вместе с тем суд первой инстанции, удовлетворяя заявленные требования в отношении доначисления НДС в размере 76 271 рубля, посчитал, что налогоплательщик не выставил своему контрагенту счет-фактуру на сумму предоплаты в размере 500 000 рублей, в связи с чем соответствующее обязательство по исчислению налога у общества не возникло.

Суд апелляционной инстанции, отменяя в указанной части решение суда первой инстанции и отказывая в удовлетворении ООО «Восход» заявленных требований, пришел к выводу о том, что обязанность по исчислению и уплате НДС в отношении полученного аванса возникла в силу положений пункта 1 статьи 167 Кодекса и не зависит от факта выставления счета-фактуры.

Арбитражный суд Восточно-Сибирского округа полагает следующее.

Как установлено судами и подтверждается материалами дела, ООО «Восход» заключен договор подряда от 12.09.2014 № 289-сп с ГБУ РТ «Управление капитального строительства», которым общество обязалось выполнить строительство благоустроенных квартир общей площадью не менее 8000 кв. м в г. Кызыле и передать заказчику в целях реализации муниципальной адресной программы по переселению граждан из аварийного жилищного фонда с учетом необходимости развития малоэтажного жилищного строительства.

Согласно договору подряда от 12.09.2014 № 289-сп, стоимость работ является фиксированной и составляет 256 800 000 рублей. Пунктом 11 данного договора предусмотрена выплата аванса в размере 30% от стоимости работ в течение 5 календарных дней после подписания договора.

Во исполнение вышеуказанного договора генеральным подрядчиком перечислен аванс в размере 13 636 000 рублей (платежные поручения от 16.09.2014 № 3757, от 07.10.2014 № 966, 03.12.2014 № 915).

В 2014 году указанная сумма учтена обществом для целей применения УСН в декларации за 2014 год, исчислен и уплачен единый налог.

13.01.2015 ООО «Восход» и ГБУ РТ «Управление капитального строительства» подписано соглашение о расторжении договора подряда от 12.09.2014 № 289-сп, в связи с чем общество платежным поручением от 25.09.2015 № 177 возвратило сумму аванса в полном объеме.

Возвращенный аванс в части суммы 11 555 932 рублей учтен налогоплательщиком в составе расходов по налогу на прибыль за 2015 год.

Статья 346.25 Кодекса устанавливает особенности исчисления налоговой базы при переходе с УСН на иные режимы налогообложения.

В соответствии с подпунктом 2 пункта 2 данной статьи организации, применявшие УСН, при переходе на исчисление налоговой базы по налогу на прибыль с использованием метода начислений выполняют следующее правило: признаются в составе расходов затраты на приобретение в период применения УСН товаров (работ, услуг, имущественных прав), которые не были оплачены (частично оплачены) налогоплательщиком до даты перехода на исчисление налоговой базы по налогу на прибыль по методу начисления, если иное не предусмотрено главой 25 настоящего Кодекса.

Суды на основании указанной нормы посчитали, что в данном случае общество не вправе учесть в целях исчисления налога на прибыль возврат аванса по договору в составе расходов по налогу на прибыль, поскольку данная операция не связана с неоплаченными расходами на приобретение товаров, работ, услуг, произведенными в период применения УСН.

Вместе с тем, судами не учтено, что положения пункта 2 статьи 346.25 Кодекса определяют порядок учета тех операций, которые имели место на момент перехода налогоплательщика на исчисление налоговой базы по налогу на прибыль с использованием метода начислений, однако исходя из особенностей кассового метода исчисления налога по УСН не могли быть ранее учтены для целей налогообложения. То есть данная норма обеспечивает непрерывность налогового учета при изменении системы налогообложения.

Порядок учета хозяйственных операций для целей исчисления налога на прибыль, совершенных после указанного перехода (как в настоящем случае), определяется не пунктом 2 статьи 346.25 Кодекса, а главой 25 Кодекса.

Так, согласно пункту 1 статьи 252 Кодекса плательщик налога на прибыль уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов (за исключением расходов, указанных в статье 270 настоящего Кодекса).

Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты (а в случаях, предусмотренных статьей 265 настоящего Кодекса, убытки), осуществленные

(понесенные) налогоплательщиком. Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме.

Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

В рассматриваемом случае возврат предварительной оплаты связан с деятельностью, налогоплательщика, направленной на получение дохода, однако не может быть учтен для целей применения УСН, поскольку произведен в период осуществления налогоплательщиком деятельности, облагаемой налогом на прибыль.

Расходы по налогу на прибыль в зависимости от их характера, а также условий осуществления и направлений деятельности налогоплательщика подразделяются на расходы, связанные с производством и реализацией, и внереализационные расходы (пункт 2 статьи 252 Кодекса).

Согласно пункту 1 статьи 265 Кодекса в состав внереализационных расходов, не связанных с производством и реализацией, включаются затраты на осуществление деятельности, непосредственно не связанной с производством и (или) реализацией. Состав данных расходов является открытым, критерием признания таких расходов является их обоснованность (подпункт 20 пункта 1 статьи 265 Кодекса Российской Федерации).

Спорные расходы, исходя из установленных судами обстоятельств, имеют связь с учтенными налогоплательщиком доходами, однако не связаны с производством и реализацией, поскольку вытекают из факта возврата ранее полученных денежных средств по не исполненному договору подряда. Отсюда следует правомерность возврата предварительной оплаты, а следовательно, и обоснованность понесенных налогоплательщиком затрат по возврату аванса.

Более того, следует учитывать, что согласно абзацу 3 пункта 1 статьи 346.17 Кодекса в целях исчисления УСН в случае возврата налогоплательщиком сумм, ранее полученных в счет предварительной оплаты поставки товаров, выполнения работ, оказания услуг, передачи имущественных прав, на сумму возврата уменьшаются доходы того налогового (отчетного) периода, в котором произведен возврат. Данное положение гарантирует реализацию прав налогоплательщиков по корректировке налоговой базы с учетом реальных обязательств перед бюджетом. Отсутствие в положениях статьи 346.25 Кодекса специальных условий для налогоплательщиков, переходящих на общий режим налогообложения, не означает, что они поставлены в худшие условия, чем те лица, которые продолжают применять УСН.

Таким образом, совокупность приведенных выше норм права позволяет прийти к выводу, что лица, получившие предварительную оплату (аванс) в период применения УСН, в случае возврата денежных средств по причине расторжения договора и без

исполнения обязательств по нему вправе либо уменьшить свои доходы для целей применения УСН (в ситуации, если на момент возврата аванса применяется данный специальный налоговый режим), либо учесть сумму возвращенной предоплаты в составе внереализационных расходов по налогу на прибыль (в случае, если на момент возврата аванса применяется общий режим налогообложения).

Следовательно, налоговый орган неправомерно отказал в признании расходов по налогу на прибыль за 2015 год в сумме 11 555 932 рублей.

При этом один только вывод о неправомерном учете в качестве расходов исчисленного за 2014 год налога по УСН, а также пеней за неуплату налогов, в общем размере 11 477 рублей, не мог привести к занижению и неуплате налога на прибыль за 2015 год в силу того, что инспекция при расчете доначисленного налога дополнительно приняла расходы в сумме 10 014 094 рублей (по взаимоотношениям с ООО «Строительные конструкции и материалы» – 7 119 857 рублей, по взаимоотношениям с ООО «Сибтехторг» - 2 894 237 рублей).

Следовательно, обжалуемые судебные акты подлежат отмене в части доначисления по решению от 30.12.2016 № 106/1719 налога на прибыль, а также начисленных за их неуплату пеней и штрафов, с принятием нового судебного акта об удовлетворении заявленных требований.

В части эпизода по НДС суд округа пришел к следующим выводам.

Налогоплательщик в декларации за 3 квартал 2015 года заявил вычет по НДС в сумме 2 080 069 рублей в отношении возвращенного 25.09.2015 аванса по договору от 12.09.2014 № 289-сп. Как установлено судами, данная сумма НДС определена налогоплательщиком расчетным путем по налоговой ставке 18/118 исходя из возвращенного аванса в сумме 13 636 000 рублей.

Между тем, как правильно указали суды, в силу положений пункта 2 статьи 171 Кодекса вычетам подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику и уплаченные им при приобретении товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации, в отношении товаров (работ, услуг), приобретаемых для осуществления операций, признаваемых объектами обложения НДС, а также товаров (работ, услуг), приобретаемых для перепродажи.

В соответствии с пунктом 8 статьи 171 Кодекса вычетам подлежат суммы налога, исчисленные налогоплательщиком с сумм оплаты, частичной оплаты, полученных в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг). Данная норма направлена на избежание двойного налогообложения (первоначально – авансов и предоплат, а затем – стоимости реализованных товаров, работ или услуг).

Аналогичным образом пунктом 5 статьи 171 Кодекса установлено, что вычета подлежат суммы налога, исчисленные продавцами и уплаченные ими в бюджет с сумм оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), реализуемых на территории Российской Федерации, в случае изменения условий либо расторжения соответствующего договора и возврата соответствующих сумм авансовых платежей.

Налогоплательщик в ходе проверки и рассмотрения дел в судах не представлял доказательств исчисления и уплаты в бюджет НДС с аванса по договору от 12.09.2014 № 289-сп (то есть предъявления суммы налога покупателю путем выставления счета-фактуры, включения соответствующей суммы исчисленного налога в книгу продаж и налоговую декларацию), в период получения предоплаты исчислял УСН и плательщиком НДС не являлся, возвратил полученный аванс в полном объеме, то есть без его уменьшения на сумму налога (т.3 л.д.2-5).

При таких обстоятельствах является обоснованным вывод судов об отсутствии у общества права на налоговый вычет в сумме 2 080 069 рублей.

Также суд апелляционной инстанции на основании положений пункта 1 статьи 167 Кодекса и имеющихся в деле доказательств пришел к правильному выводу о занижении обществом налоговой базы на сумму полученной от ООО «Мегастрой» предоплаты в сумме 500 000 рублей, в связи с чем на законных основаниях в этой части отменил решение суда первой инстанции и отказал налогоплательщику в удовлетворении соответствующих требований.

Ссылки заявителя кассационной жалобы на необоснованный отказ в принятии налоговых вычетов по счету-фактуре ООО «Строительные конструкции и материалы» от 31.12.2015 № 260 на законность и обоснованность выводов судов не влияют, поскольку НДС за 4 квартал 2015 года налогоплательщику доначислен не был - все показатели налоговой декларации в ходе проверки подтвердились.

Выводы судов по эпизоду начисления НДС за 3 квартал 2015 года (с учетом выводов суда апелляционной инстанции) основаны на правильном применении норм права, соответствуют имеющимся в деле доказательствам и установленным по делу фактическим обстоятельствам. Положения главы 7 и статьи 200 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации при исследовании и оценке доказательств судами не нарушены.

Доводы, относящиеся к исчислению НДС, изложенные в кассационной жалобе, основаны на неправильном применении норм материального права самим налогоплательщиком, не опровергают выводы судов двух инстанций, направлены на переоценку доказательств и установление иных фактических обстоятельств по делу, что в

силу статьи 286 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации не входит в компетенцию суда кассационной инстанции.

Нарушений норм процессуального права, являющихся в силу части 4 статьи 288 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации основаниями для отмены принятых по делу судебных актов, не установлено.

Поскольку по эпизоду начисления НДС, пеней и штрафа за его неуплату суд апелляционной инстанции частично отменил решение суда первой инстанции, в указанной части подлежит оставлению без изменения постановление от 31 января 2018 года.

Заявитель при рассмотрении дела в судах первой, апелляционной и кассационной инстанций уплатил государственную пошлину в установленном законом размере в общей сумме 6 000 рублей.

В соответствии с разъяснениями, изложенными в пункте 23 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 11.07.2014 № 46 «О применении законодательства о государственной пошлине при рассмотрении дел в арбитражных судах», при частичном удовлетворении требования неимущественного характера, в том числе имеющего денежную оценку, расходы по уплате государственной пошлины в полном объеме взыскиваются с противоположной стороны по делу.

Таким образом, при частичном удовлетворении заявления об оспаривании ненормативного правового акта судебные расходы по уплате государственной пошлины, понесенные лицом, обратившимся за защитой нарушенного права, подлежат возмещению в полном размере за счет органа, принявшего соответствующий акт.

Руководствуясь статьями 274, 286-289 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Арбитражный суд Восточно-Сибирского округа

ПОСТАНОВИЛ:

решение Арбитражного суда Республики Тыва от 27 октября 2017 года по делу № А69-829/2017, постановление Третьего арбитражного апелляционного суда от 31 января 2018 года по тому же делу отменить в части отказа обществу с ограниченной ответственностью «Восход» в признании незаконным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 1 по Республике Тыва от 30.12.2016 № 106/1719 с учетом изменений, внесенных решением Управления Федеральной налоговой службы по Республике Тыва от 06.03.2017 № 02-06/1675, в отношении доначисления налога на прибыль организаций в сумме 310 663 рублей, пени за его неуплату в сумме 29 781 рубля и штрафа по пункту 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации в размере 25 000 рублей.

В отмененной части принять новый судебный акт о признании указанного решения незаконным, как не соответствующего положениям Налогового кодекса Российской Федерации.

Обязать Межрайонную инспекцию Федеральной налоговой службы № 1 по Республике Тыва устранить допущенные нарушения прав и законных интересов общества с ограниченной ответственностью «Восход».

В остальной части оставить без изменения постановление Третьего арбитражного апелляционного суда от 31 января 2018 года по делу № А69-829/2017 Арбитражного суда Республики Тыва.

Взыскать с Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 1 по Республике Тыва в пользу общества с ограниченной ответственностью «Восход» судебные расходы по уплате государственной пошлины в сумме 6 000 рублей.

Арбитражному суду Республики Тыва выдать исполнительный лист о взыскании судебных расходов.

Постановление вступает в законную силу со дня его принятия и может быть обжаловано в Судебную коллегию Верховного Суда Российской Федерации в срок, не превышающий двух месяцев со дня его принятия, в порядке, предусмотренном статьей 291.1 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации.

Председательствующий

В.Д. Загвоздин

Судьи

И.Б. Новгородский

Л.М. Соколова