

# 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 вернуть 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,

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-

## ИНТЕРЕСНОЕ ДЕЛО

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

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

## ИНТЕРЕСНОЕ ДЕЛО

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.