



**АРБИТРАЖНЫЙ СУД
ЦЕНТРАЛЬНОГО ОКРУГА**

ПОСТАНОВЛЕНИЕ

кассационной инстанции по проверке законности
и обоснованности судебных актов арбитражных судов,
вступивших в законную силу

25 июля 2017 года
г. Калуга

Дело № А68-12870/2014

Арбитражный суд Центрального округа в составе:

Председательствующего
Судей

Радюгиной Е.А.
Егорова Е.И.
Чаусовой Е.Н.

При участии в заседании:

от общества с ограниченной ответственностью «Автовираж» (300028, г. Тула, ул. 9 Мая, д. 2, ОГРН 1027100965110, ИНН 7107058158) Михайлова И.Б. - представителя (дов. от 25.07.2017 б/н, пост.)

от межрайонной инспекции ФНС России № 12 по Тульской области (300025, г. Тула, ул. Смидович, д. 206, ОГРН 1047100445006, ИНН 7104014427) Демочкиной И.В. - представителя (дов. от 18.11.2016 № 04-41/14382, пост.)

рассмотрев в открытом судебном заседании кассационную жалобу межрайонной инспекции ФНС России № 12 по Тульской области на постановление Двадцатого арбитражного апелляционного суда от 10.04.2017 (судьи Мордасов Е.В., Рыжова Е.В., Еремичева Н.В.) по делу № А68-12870/2014,

У С Т А Н О В И Л:

Общество с ограниченной ответственностью «Автовираж» (далее - ООО «Автовираж», общество, налогоплательщик) обратилось в

арбитражный суд с заявлением к межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы России № 12 по Тульской области (далее – инспекция, налоговый орган) о признании недействительными решений от 26.06.2014 № 593 об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения и № 17 в части отказа в возмещении налога на добавленную стоимость в размере 7 322 034 руб. (с учетом уточнения заявленных требований).

Решением Арбитражного суда Тульской области от 25.04.2016 в удовлетворении требований отказано.

Постановлением Двадцатого арбитражного апелляционного суда от 10.04.2017 решение суда отменено. Требования общества удовлетворены.

В кассационной жалобе инспекция просит постановление суда апелляционной инстанции отменить как принятое с нарушением норм материального и процессуального права и оставить в силе решение суда первой инстанции.

Рассмотрев материалы дела, выслушав представителей сторон, обсудив доводы жалобы, суд кассационной инстанции находит постановление суда подлежащим отмене по следующим основаниям.

Как установлено судами и следует из материалов дела, ООО «Автовираж» зарегистрировано в качестве юридического лица 20.02.2001 и с 01.01.2008 применяло упрощенную систему налогообложения с объектом налогообложения «доходы».

С 05.11.2013 учредителем общества зарегистрировано ООО «Магазин № 23» (доля 100%) и 14.11.2013 ООО «Автовираж» подало в инспекцию сообщение об утрате права на применение упрощенной системы налогообложения в связи с несоответствием требованиям, установленным подпунктом 14 пункта 3 статьи 346.12 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ, Кодекс) (доля участия других организаций составляет более 25 процентов).

20.01.2014 общество представило первичную налоговую декларацию по налогу на добавленную стоимость за 4 квартал 2013 года, согласно которой заявило возмещение из бюджета налога в размере 7 876 753 руб.

По результатам камеральной проверки указанной декларации инспекцией составлен акт проверки от 06.05.2014 № 5428 и 26.06.2014 приняты решения № 593 об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, согласно которому обществу предложено внести необходимые исправления в документы бухгалтерского учета (уменьшить заявленный к возмещению из бюджета в завышенных размерах налог на добавленную стоимость за 4 квартал 2013 года в сумме 7 817 804 руб.) и № 17, которым отказано в возмещении из бюджета 7 817 804 руб. налога на добавленную стоимость.

Основанием для принятия решений в части оспариваемой налогоплательщиком суммы налога, послужили выводы инспекции о необоснованном заявлении налоговых вычетов по строительным работам на сумму 48 000 000 руб., законченным в декабре 2012 года, так как

общество находилось на упрощенной системе налогообложения с объектом налогообложения «доходы» и в силу пункта 6 статьи 346.25 НК РФ не имеет права на возмещение налога на добавленную стоимость. Кроме того, по мнению налогового органа, имели место согласованные действия налогоплательщика и ООО «СтройБизнес» по оформлению первичных документов и счета-фактуры от 22.10.2013 № 42 в 4 квартале 2013 года.

Решением Управления ФНС России по Тульской области от 05.07.2014 № 07-15/15697 апелляционная жалоба налогоплательщика оставлена без удовлетворения.

Частично не согласившись с решениями инспекции, общество обратилось в арбитражный суд с требованием о признании их недействительными.

Отказывая в удовлетворении заявленных требований, суд первой инстанции согласился с доводами налогового органа.

Отменяя решение суда и удовлетворяя заявленные обществом требования, суд апелляционной инстанции пришел к выводу, что налогоплательщик, избравший в качестве объекта налогообложения «доходы», при переходе с УСН на общую систему налогообложения в силу пункта 6 статьи 346.25 НК РФ имеет возможность применить вычет по налогу на добавленную стоимость. По мнению суда из буквального содержания указанной нормы права следует, что «..суммы налога на добавленную стоимость, предъявленные налогоплательщику, применяющему УСН, при приобретении им товаров (работ, услуг, имущественных прав), которые не были отнесены к расходам, вычитаемым из налоговой базы при применении УСН, принимаются к вычету при переходе на общий режим налогообложения..». Однако, указание в данной норме на «расходы, вычитаемые из налоговой базы при применении УСН» не позволяет сделать вывод о применимости нормы только к налогоплательщикам, выбравшим объект налогообложения «доходы, уменьшенные на величину расходов». Использование рассматриваемой конструкции нормы имеет своей целью необходимость указать конкретные виды расходов, применимых для реализации нормы. При этом сама норма никаких оговорок относительно возможного круга налогоплательщиков, использующих различные объекты налогообложения, не содержит.

Учитывая равнозначность рассматриваемых объектов налогообложения, противоположный вывод означал бы, по мнению суда апелляционной инстанции, заведомое неравенство налогоплательщиков, выбравших различные объекты налогообложения при УСН.

Кроме того судом апелляционной инстанции указано, что объект капитального строительства достроен и введен в эксплуатацию 11.08.2014, спустя десять месяцев после перехода налогоплательщика на общий режим налогообложения, следовательно, товары, работы и услуги были приобретены для осуществления операций, облагаемых налогом на добавленную стоимость. Товары (работы, услуги) приняты на учет в

соответствии с бухгалтерским и налоговым законодательством. Налогоплательщиком предъявлены счета-фактуры, оформленные в соответствии с требованиями статьи 169 НК РФ. Согласно подпункту 1 пункта 3 статьи 346.16 НК РФ расходы на приобретение (сооружение, изготовление) основных средств в период применения УСН принимаются с момента ввода этих основных средств в эксплуатацию.

Однако, подпункт 1 пункта 3 статьи 346.16 НК РФ не может быть применен в данных обстоятельствах, а общество не могло учесть суммы налога на добавленную стоимость, уплаченные при сооружении основного средства, так как момент ввода основного средства в эксплуатацию наступил не в период применения УСН, а когда общество уже находилось на общем режиме налогообложения, данное здание во время применения специального режима не эксплуатировалось.

Выводы апелляционной инстанции противоречат нормам материального права.

Согласно правовой позиции Конституционного Суда Российской Федерации в отношении положения пункта 6 статьи 346.25 НК РФ, изложенной в Определении от 22.01.2014 № 62-О, если налогоплательщиком выбран способ налогообложения «доходы», при котором единый налог исчисляется без учета расходов (в том числе и налога на добавленную стоимость в составе стоимости приобретенных товаров, работ, услуг), то при переходе на общий режим налогообложения у него не возникает права в соответствии с пунктом 6 статьи 346.25 НК РФ на применение вычета по налогу на добавленную стоимость в связи с тем, что в соответствующие периоды налогоплательщик пользовался налоговой выгодой в виде применения более низкой налоговой ставки.

Данная позиция также отражена в Определении Верховного Суда Российской Федерации от 18.04.2017 № 309-КГ17-3713.

Пунктом 6 статьи 346.25 НК РФ урегулирован случай, когда соответствующие суммы налога на добавленную стоимость не были отнесены к расходам в рамках упрощенной системы налогообложения при выборе налогоплательщиком в качестве объекта налогообложения доходов, уменьшенных на величину расходов. В связи с этим налогоплательщики получили возможность принять к вычету суммы налога на добавленную стоимость, подлежащие отнесению, но не отнесенные ими к расходам при применении упрощенной системы налогообложения. Что же касается налогоплательщиков, находящихся на упрощенной системе налогообложения, выбравших в качестве объекта налогообложения доходы, то они не определяют расходы для целей налогообложения (статья 346.18 НК РФ), однако для них устанавливается меньшая налоговая ставка (статья 346.20 НК РФ).

Переходя в добровольном порядке к упрощенной системе налогообложения, налогоплательщики, по общему правилу, сами выбирают для себя объект налогообложения (пункт 1 статьи 346.11 НК РФ и пункт 2 статьи 346.14 НК РФ). Следовательно, они самостоятельно

решают, когда и каким образом им выгоднее распорядиться принадлежащим им правом, в том числе с учетом налоговых последствий своих действий (размера налоговой ставки, особенностей ведения налогового учета и последствий перехода на иную систему налогообложения).

С 01.01.2006 отменено правило, в соответствии с которым налог на добавленную стоимость заявляется к вычету только после постановки на учет построенного объекта недвижимости как основного средства, поэтому реализация права на вычет подлежит в общеустановленном порядке, что подтверждается положениями, изложенными в абзаце 4 пункта 6 статьи 171 НК РФ.

Учитывая тот факт, что общество в период применения УСН (с 01.01.2008 по 01.10.2013) в качестве объекта налогообложения избрало «доходы», при котором единый налог исчисляется без учетов расходов (в том числе НДС в составе стоимости приобретенных товаров, работ, услуг), то при переходе в дальнейшем на общий режим налогообложения (с 01.10.2013) у ООО «Автовираж» в силу пункта 6 статьи 346.25 НК РФ не возникает право на вычет данного налога.

Доказательства того, что работы стоимостью 48 000 000 руб. были выполнены контрагентом общества ООО «СтройБизнес» в период с 01.10.2013 по 22.10.2017 (дата составления счета-фактуры) налогоплательщиком в материалы дела не представлены. Не установлено данное обстоятельство и судом апелляционной инстанции.

Таким образом, в рассматриваемом случае суммы налога на добавленную стоимость, предъявленные подрядными организациями в ходе строительства объекта, подлежат включению в первоначальную стоимость завершенного строительством объекта недвижимости.

Поэтому выводы суда первой инстанции о том, что общество неправомерно предъявило в налоговой декларации за 4 квартал 2013 года к вычету суммы налога на добавленную стоимость в размере 7 322 034 руб. по работам, выполненным подрядными организациями в период применения ООО «Автовираж» упрощенной системы налогообложения, являются законными и обоснованными и у суда апелляционной инстанции не имелось оснований для отмены судебного акта и удовлетворения требований общества.

С учетом изложенного, постановление суда апелляционной инстанции как принятое с нарушением норм материального права подлежит отмене с оставлением в силе решения суда области.

Руководствуясь пунктом 5 части 1 статьи 287, статьями 288, 289 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, суд

П О С Т А Н О В И Л:

Постановление Двадцатого арбитражного апелляционного суда от 10.04.2017 по делу № А68-12870/2014 отменить.

Решение Арбитражного суда Тульской области от 25.04.2016 по настоящему делу оставить в силе.

Постановление вступает в законную силу с момента его принятия и может быть обжаловано в Судебную коллегию Верховного Суда Российской Федерации в порядке и сроки, установленные статьями 291.1., 291.2. Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации.

Председательствующий

Е.А.Радюгина

Судьи

Е.И.Егоров

Е.Н.Чаусова