



Федеральный арбитражный суд Западно-Сибирского округа
ул. Ленина д. 74, г. Тюмень, 625010, тел. (3452) 799-444, <http://faszso.arbitr.ru>, e-mail info@faszso.arbitr.ru

ПОСТАНОВЛЕНИЕ

г. Тюмень

Дело № А75-162/2013

Резолютивная часть постановления объявлена 20 февраля 2014 года

Постановление изготовлено в полном объеме 27 февраля 2014 года

Федеральный арбитражный суд Западно-Сибирского округа в составе:
председательствующего Чапаевой Г.В.
судей Кокшарова А.А.
Перминовой И.В.

рассмотрел в судебном заседании с использованием средств аудиозаписи кассационную жалобу Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 1 по Ханты-Мансийскому автономному округу - Югре на решение от 21.06.2013 Арбитражного суда Ханты-Мансийского автономного округа - Югры (судья Истомина Л.С.) и постановление от 11.10.2013 Восьмого арбитражного апелляционного суда (судьи Киричёк Ю.Н., Иванова Н.Е., Рыжиков О.Ю.) по делу № А75-162/2013 по заявлению Ханты-Мансийского городского потребительского общества (628012, Ханты-Мансийский автономный округ - Югра, город Ханты-Мансийск, улица Ленина, дом 36, ИНН 8601001420, ОГРН 1028600511994) к Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 1 по Ханты-Мансийскому автономному округу - Югре (628012, Ханты-Мансийский автономный округ - Югра, город Ханты-Мансийск, улица Дзержинского, дом 2, ИНН 8601017571, ОГРН 1048600009963) о признании недействительным решения.

В судебном заседании присутствовал представитель Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 1 по Ханты-Мансийскому автономному округу - Югре Мальков А.В. по доверенности от 03.09.2013.

Суд установил:

Ханты-Мансийское городское потребительское общество (далее – Общество) обратилось в Арбитражный суд Ханты-Мансийского автономного округа - Югры с **заявлением** к Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 1 по Ханты-Мансийскому автономному округу - Югре (далее – Инспекция) о признании недействительным решения от 24.12.2012 № 456 о проведении выездной налоговой проверки.

Решением от 21.06.2013 Арбитражного суда Ханты-Мансийского автономного округа – Югры, оставленным без изменения постановлением от 11.10.2013 Восьмого арбитражного апелляционного суда, заявленные требования удовлетворены частично: решение Инспекции признано недействительным в части назначения повторной выездной налоговой проверки по вопросам правильности исчисления и своевременности уплаты налога на добавленную стоимость (далее – НДС) за 1 – 4 кварталы 2008 года, налога на прибыль организаций за 9 месяцев 2007 года; в удовлетворении остальной части требований Обществу отказано.

В кассационной жалобе Инспекция, ссылаясь на нарушение судами норм материального и процессуального права, просит принятые по делу судебные акты отменить. Жалоба мотивирована, в том числе, тем, что судами не дана оценка тому обстоятельству, что анализ налоговых деклараций по НДС за 2008 год показывает, что при подаче уточненных налоговых деклараций Обществом нарушен порядок формирования уточнений и уточнение произведено с учетом имеющихся доначислений НДС, произведенных в результате выездной налоговой проверки; суды указали, что решение о проведении повторной выездной налоговой проверки должно приниматься в разумный срок, но не разъяснено, какой именно срок является разумным; суд апелляционной инстанции произвольно определил указанный срок в течение двух лет.

Общество, ссылаясь на судебные акты Конституционного Суда

Российской Федерации, возражает против удовлетворения кассационной жалобы согласно отзыву, просит оставить кассационную жалобу без удовлетворения.

В судебном заседании, назначенном на 18.02.2014, в соответствии со статьей 163 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации (далее - АПК РФ) объявлен перерыв.

20.02.2014 судебное заседание было продолжено.

Судами и материалами дела установлено следующее:

В отношении Общества проведена выездная налоговая проверка по вопросам правильности исчисления и своевременности уплаты (удержания, перечисления) всех налогов и сборов за период с 01.01.2006 по 31.12.2008, по результатам которой Инспекцией принято решение от 02.04.2010 № 10-01-19/6дсп о привлечении Общества к ответственности за совершение налогового правонарушения (л.д. 119-150 том 1, л.д. 1-46 том 2).

Согласно данному решению Обществу доначислены НДС в размере 25 176 606 руб., пени по НДС в размере 6 778 965 руб., штраф в размере 6 166 047 руб.; в части правильности исчисления налога на прибыль организаций за 2007 год установлено завышение Обществом налоговой базы в размере 654 585 руб., в связи с чем размер излишне уплаченного налога составил 157 100 руб.; Обществу предложено представить налоговую декларацию по налогу на прибыль за 2007 год.

Решением от 24.06.2010 Управления Федеральной налоговой службы по Ханты - Мансийскому автономному округу - Югре (далее – Управление) вышеуказанное решение Инспекции отменено в части доначисления НДС за 4 квартал 2008 года в размере 6 024 661 руб. и привлечения к налоговой ответственности по пункту 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) за неполную уплату НДС за 4 квартал 2008 года в размере 1 204 932,2 руб.

Не согласившись с принятым решением, Общество обратилось в арбитражный суд (дело № А75-8586/2010 Арбитражного суда Ханты-Мансийского автономного округа-Югры).

Решением Арбитражного суда Ханты-Мансийского автономного округа - Югры от 07.12.2010 требования Общества удовлетворены в части признания недействительными решения Инспекции от 02.04.2010 № 10-01-19/6 ДСП (в редакции от 01.07.2010) в части привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения и решения Управления № 15/291 в части требования уплатить недоимку по НДС в сумме 4 610 452,92 руб., соответствующих пени и налоговых санкций; по налогу на имущество организаций в сумме 1 068 437 руб., соответствующих налоговых санкций; в удовлетворении остальной части заявленных требований Обществу отказано.

Постановлением Восьмого арбитражного апелляционного суда от 27.05.2011 решение суда первой инстанции отменено в части отказа в признании незаконными действий Инспекции, связанных с проведением выездной налоговой проверки за пределами срока проведения, а именно: пункты 1.8.1 и подпункты 1 - 6 пункта 1.8.2 акта проверки от 29.01.2010 № 09-01-17/3дсп; в части отказа в признании незаконным доначисления НДС за 3 квартал 2008 года в сумме 1 293 300 руб.; в части отказа в признании незаконным предложения к уплате недоимки по единому социальному налогу в сумме 4 783 100 руб.; в части отказа в признании недействительными решения Инспекции от 02.04.2010 № 10-01-19/6 ДСП (в редакции от 01.07.2010) и решения Управления от 24.06.2010 № 15/291 в части доначисления НДС в сумме 4 610 452,92 руб., соответствующих пени и налоговых санкций; налоговых санкций по налогу на имущество, соответствующих сумме доначисления 1 068 437 руб.; в этой части принят новый судебный акт о признании незаконными действий Инспекции, связанных с проведением выездной налоговой проверки за пределами срока ее проведения, указанных в пунктах 1.8.1 и подпунктах 1 - 6 пункта 1.8.2 акта проверки от 29.01.2010 № 09-01-17/3дсп; о признании недействительными решения Инспекции от 02.04.2010 № 10-01-19/6 ДСП (в редакции от 01.07.2010) и решения Управления от 24.06.2010 № 15/291. В остальной части решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Постановлением от 22.09.2011 Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа постановление суда апелляционной инстанции от 27.05.2011 по делу № А75-8586/2010 оставлено без изменения.

Обществом после проведения выездной налоговой проверки представлены уточненные налоговые декларации по НДС за 1-4 кварталы 2008 года и по налогу на прибыль организаций за 9 месяцев 2007 года, за 9 месяцев 2008 года, 2008 год.

В связи с подачей уточненных налоговых деклараций Инспекцией принято решение от 24.12.2012 № 456 о проведении повторной выездной налоговой проверки за период с 01.01.2007 по 31.12.2008.

Полагая, что указанное решение Инспекции вынесено с нарушением действующего законодательства о налогах и сборах, нарушает его права и законные интересы, Общество обратилось в арбитражный суд.

Суды первой и апелляционной инстанций, частично удовлетворяя требования Общества, исходили из следующего:

- из сопоставлении данных первичных и уточненных налоговых деклараций по НДС за 2008 год следует, что в уточненных налоговых декларациях суммы налога к уплате в бюджет больше, чем ранее были заявлены в первоначальных декларациях, в связи с чем у Инспекции отсутствовали правовые основания для принятия решения о проведении повторной выездной налоговой проверки по НДС за 1 - 4 кварталы 2008 года;

- нормы НК РФ не предусматривают права или обязанности налогоплательщика представить уточненную налоговую декларацию по нарушениям, выявленным налоговым органом;

- при перерасчете налогоплательщиком (налоговым агентом) сумм налога не учитываются результаты налоговых проверок, проведенных налоговым органом за тот налоговый период, по которому налогоплательщиком (налоговым агентом) производится перерасчет сумм налога;

- поскольку закон позволяет в рамках повторной выездной налоговой проверки проверить период, за который предоставлена уточненная

налоговая декларация, в том числе, если указанный период находится за пределами трёх календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки, такое решение должно быть принято в разумный срок, после истечения срока, предусмотренного для проведения камеральной проверки; учитывая, что уточненные налоговые декларации по НДС за 1 – 4 кварталы 2008 года, а также по налогу на прибыль за 9 месяцев 2007 года, были поданы налогоплательщиком в октябре 2010 года, а решение о проведении повторной выездной налоговой проверки за период с 01.01.2007 по 31.12.2007 принято 24.12.2012, то есть по истечении более чем двух лет, решение является незаконным в указанной части.

В соответствии с частью 1 статьи 286 АПК РФ арбитражный суд кассационной инстанции проверяет законность решений, постановлений, принятых арбитражным судом первой и апелляционной инстанций, устанавливая правильность применения норм материального и процессуального права при рассмотрении дела и принятии обжалуемого судебного акта и исходя из доводов, содержащихся в кассационной жалобе, если иное не предусмотрено АПК РФ. Таким образом, законность и обоснованность судебных актов проверяются в части удовлетворения заявленных Обществом требований.

Суд кассационной инстанции, в соответствии со статьями 284, 286 АПК РФ изучив материалы дела, проанализировав доводы кассационной жалобы, отзыва на нее, заслушав представителя Инспекции, проверив правильность применения судами норм материального и процессуального права, пришел к следующим выводам.

В соответствии с пунктом 10 статьи 89 НК РФ повторная выездная налоговая проверка налогоплательщика может проводиться налоговым органом, ранее проводившим проверку, на основании решения его руководителя (заместителя руководителя) в случае представления налогоплательщиком уточненной налоговой декларации, в которой указана сумма налога в размере, меньшем ранее заявленного. В рамках

этой повторной выездной налоговой проверки проверяется период, за который представлена уточненная налоговая декларация.

Суд кассационной инстанции считает ошибочным вывод судов, что в рассматриваемом случае, когда налоговые обязательства, указанные в первоначальных налоговых декларациях, были предметом проверки налогового органа; налоговым органом были произведены доначисления (изменены налоговые обязательства) по НДС и налогу на прибыль, то «ранее заявленными суммами налогов» в целях применения пункта 10 статьи 89 НК РФ нужно считать сведения, указанные в декларациях, рассмотренных налоговым органом в ходе выездной налоговой проверки.

Вступившими в законную силу судебными актами по делу № А75-8586/2010 Арбитражного суда Ханты-Мансийского автономного округа – Югры были определены реальные налоговые обязательства Общества с учетом представленных им доказательств и заявленных доводов. Следовательно, при представлении уточненных (по сравнению представленными на проверку) деклараций их данные (суммы подлежащих уплате или возврату налогов) подлежат сравнению с суммами налоговых обязательств, определенных выездной налоговой проверкой с учетом вступивших в законную силу судебных актов.

В рассматриваемом случае в уточненных налоговых декларациях указаны суммы налогов в размере, меньшем ранее заявленного (то есть, определенного в установленном законом порядке до их представления) – л.д. 22, 118 том 5, что не опровергнуто Обществом, в том числе в кассационной жалобе.

Как указал налогоплательщик, одной из причин предоставления уточненных налоговых деклараций по НДС было заявление налоговых вычетов (л.д. 62 том 4).

Поскольку сведения уточненных налоговых деклараций (по сравнению с ранее определенными налоговыми обязательствами) корректировались налогоплательщиком на основании документов, которые не были предметом исследования в рамках выездной проверки, с учетом правовой позиции, приведенной в постановлении Президиума

Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 16.03.2010 № 8163/09, в данной ситуации налоговый орган был вправе назначить проведение повторной выездной проверки в части уточненных данных.

Толкование пункта 10 статьи 89 НК РФ, приведенное в постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 16.03.2010 № 8163/09, обеспечивает баланс частных и публичных интересов, когда праву налогоплательщика на представление уточненной декларации должно корреспондировать полномочие налогового органа на ее проверку.

Кассационная коллегия считает, что предложенное судами толкование пункта 10 статьи 89 НК РФ фактически обеспечивает возможное преодоление вступивших в законную силу судебных актов по делу № А75-8586/2010 Арбитражного суда Ханты-Мансийского автономного округа-Югры, в ходе рассмотрения которого были определены реальные налоговые обязательства налогоплательщика с учетом его доводов и представленных доказательств и которые, как указывалось выше, превышают суммы налогов, отражённые в уточненных налоговых декларациях, представленных Обществом после проведения первой выездной налоговой проверки.

На основании изложенного суд кассационной инстанции считает, что вывод судов об отсутствии в рассматриваемом случае у налогового органа права на проведение повторной выездной налоговой проверки противоречит пункту 10 статьи 89 НК РФ применительно к установленным по делу обстоятельствам.

Относительно срока назначения повторной выездной налоговой проверки суд кассационной инстанции считает необходимым отметить следующее.

Нормы НК РФ (в том числе статьи 89) не содержат положений относительно предельного срока для назначения повторной выездной налоговой проверки налогоплательщика в связи с представлением им уточненной налоговой декларации, в которой указана сумма налога в размере, меньшем ранее заявленного.

Уточненные налоговые декларации были представлены Обществом в октябре 2010 года, оспариваемое решение о проведении выездной налоговой проверки было принято 24.12.2012.

Суды первой и апелляционной инстанций сделали вывод о незаконности решения Инспекции, принятого по истечении более двух лет со дня представления уточненных налоговых деклараций, поскольку нарушено требование о соблюдении разумного срока.

При этом судами не было принято во внимание, что последний судебный акт по делу № А75-8586/2010 Арбитражного суда Ханты-Мансийского автономного округа-Югры, в ходе рассмотрения которого проверялись законность и обоснованность доначисления налогов за периоды 2007-2008 годов, то есть периоды представления уточненных налоговых деклараций, был принят в сентябре 2011 года.

Поэтому вывод судов о нарушении Инспекцией требования относительно разумности срока назначения повторной выездной налоговой проверки противоречит установленным по делу обстоятельствам.

Вывод суда апелляционной инстанции, что «иное (чем указано судом) толкование позволяет налоговому органу назначить проведение повторной налоговой проверки по всем уточненным налоговым декларациям за любой период безотносительно того, когда декларации были поданы, что не соответствует принципу правовой определенности», нельзя признать обоснованным, поскольку, например, в ходе выездной налоговой проверки возможно истребование только тех документов, которые должны быть у налогоплательщика, а сроки хранения документов законодательно ограничены (в том числе Федеральным законом от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете»).

Поскольку фактические обстоятельства, имеющие значение для дела, установлены арбитражным судом первой и апелляционной инстанций, но судами неправильно применена норма права (пункт 10 статьи 89 НК РФ) применительно к установленным по делу обстоятельствам, суд кассационной инстанции считает возможным, отменив принятые по

настоящему делу судебные акты в части удовлетворения требований Общества, принять новый судебный акт – об отказе в удовлетворении соответствующих требований.

На основании изложенного руководствуясь пунктом 2 части 1 статьи 287, частью 1 статьи 288, статьей 289 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Федеральный арбитражный суд Западно-Сибирского округа

п о с т а н о в и л :

решение от 21.06.2013 Арбитражного суда Ханты-Мансийского автономного округа – Югры и постановление от 11.10.2013 Восьмого арбитражного апелляционного суда по делу № А75-162/2013 отменить в части удовлетворения требований Ханты-Мансийского городского потребительского общества.

В указанной части принять по делу новый судебный акт об отказе в удовлетворении соответствующих требований Ханты-Мансийского городского потребительского общества.

В остальной части принятые по настоящему делу судебные акты оставить без изменения.

Постановление вступает в законную силу со дня его принятия.

Председательствующий

Г.В. Чапаева

Судьи

А.А. Кокшаров

И.В. Перминова