

-

ВЕРХОВНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Дело № 310-КГ16-5041

О П Р Е Д Е Л Е Н И Е

г. Москва

13 сентября 2016 г.

Дело № А09-6785/2013

резолютивная часть определения объявлена 07 сентября 2016 года

полный текст определения изготовлен 13 сентября 2016 года

Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации в составе:

председательствующего судьи Антоновой М.К.,

судей Прониной М.В., Тютин Д.В.

рассмотрела в открытом судебном заседании дело по кассационной жалобе Инспекции Федеральной налоговой службы по городу Брянску на постановление Арбитражного суда Центрального округа от 05.02.2016 по делу № А09-6785/2013

по заявлению индивидуального предпринимателя Гавриша Александра Михайловича о признании недействительным решения Инспекции Федеральной налоговой службы по городу Брянску от 20.02.2013 № 33 в части доначисления налога на доходы физических лиц (далее – НДФЛ) и единого

социального налога (далее – ЕСН) за 2009 год, начисления соответствующих сумм пени и штрафа (с учетом изменения требований в порядке статьи 49 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации),

при участии в деле в качестве третьего лица – Управления Федеральной налоговой службы России по Брянской области (далее – управление).

В заседании приняли участие представители:

от Инспекции Федеральной налоговой службы по городу Брянску – Кулишова О.Н., Рымарев А.В.;

от Управления Федеральной налоговой службы России по Брянской области – Суровенко Г.Н., Скидан Н.А.

Предприниматель Гавриш Александр Михайлович в судебное заседание не явился, надлежащим образом извещен о времени и месте рассмотрения кассационной жалобы, что в силу части 2 статьи 291.10 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации не препятствует рассмотрению кассационной жалобы.

Заслушав доклад судьи Верховного Суда Российской Федерации Антоновой М.К., выслушав объяснения представителей участвующих в деле лиц, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации

установила:

индивидуальный предприниматель Гавриш Александр Михайлович (далее – предприниматель, налогоплательщик) обратился в Арбитражный суд Брянской области с заявлением о признании недействительным решения Инспекции Федеральной налоговой службы по г. Брянску (далее - инспекция, налоговый орган) от 20.02.2013 № 33 в части доначисления налога на доходы физических лиц (далее – НДФЛ) за 2009 год в сумме 7 197 527 рублей, единого социального налога (далее – ЕСН) в сумме 1 039 688 рублей, НДФЛ за 2010 год в сумме 320 214 рублей, начисления соответствующих пеней и штрафных санкций по пункту 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее –

Налоговый кодекс).

Решением Арбитражного суда Брянской области от 28.05.2014 в удовлетворении требований отказано.

Постановлением Двадцатого арбитражного апелляционного суда от 27.08.2014 решение суда оставлено без изменения.

Арбитражный суд Центрального округа постановлением от 15.12.2014 судебные акты отменил, дело направил на новое рассмотрение в Арбитражный суд Брянской области.

При новом рассмотрении дела предприниматель в порядке статьи 49 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации изменил заявленные требования и просил признать недействительным решение инспекции в части доначисления НДС в сумме 6 579 675 рублей за 2009 год, доначисления ЕСН за 2009 год в сумме 944 634 рублей, начисления соответствующих пеней и штрафных санкций по пункту 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Налоговый кодекс).

Решением Арбитражного суда Брянской области от 25.05.2015, оставленным без изменения постановлением Двадцатого арбитражного апелляционного суда от 10.10.2015, в удовлетворении заявления отказано.

Постановлением Арбитражного суда Центрального округа от 05.02.2016 решение суда первой инстанции от 25.05.2015 и постановление суда апелляционной инстанции от 10.10.2015 отменены, заявленные требования удовлетворены.

В кассационной жалобе, поданной в Верховный Суд Российской Федерации, инспекция просит отменить обжалуемый судебный акт, ссылаясь на неправильное применение судом округа норм материального права.

Определением судьи Верховного Суда Российской Федерации от 29.07.2016 кассационная жалоба инспекции вместе с делом передана для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации.

В отзывах на кассационную жалобу Управление Федеральной налоговой службы России по Брянской области поддержало позицию инспекции, предприниматель возражал против удовлетворения жалобы.

В соответствии со статьей 163 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации 31.08.2016 был объявлен перерыв до 07.09.2016.

Согласно части 1 статьи 291.11 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации основаниями для отмены или изменения Судебной коллегией Верховного Суда Российской Федерации судебных актов в порядке кассационного производства являются существенные нарушения норм материального права и (или) норм процессуального права, которые повлияли на исход дела и без устранения которых невозможны восстановление и защита нарушенных прав, свобод, законных интересов в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности, а также защита охраняемых законом публичных интересов.

Изучив материалы дела, проверив в соответствии с положениями статьи 291.14 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации законность обжалуемого судебного акта, Судебная коллегия считает, что постановление округа подлежит отмене, решение суда первой инстанции и постановление суда апелляционной инстанции - оставлению в силе по следующим основаниям.

Как следует из материалов дела и установлено судами, по результатам проведенной выездной налоговой проверки по вопросу правильности исчисления и своевременности уплаты в бюджет налогов за период с 01.01.2009 по 31.12.2011 инспекцией составлен акт от 22.11.2012 № 33, в котором отражена неуплата предпринимателем НДФЛ за 2009 год в сумме 7 734 133 рублей, за 2010 год в сумме 2 068 615 рублей и 2011 год в сумме 507 329 рублей, ЕСН за 2009 год в сумме 1 189 868 рублей.

После окончания проверки, но до вынесения инспекцией решения по ее результатам, предприниматель 21.12.2012 представил в налоговый орган уточненные налоговые декларации по ЕСН за 2009 год и НДФЛ за 2009 - 2011 годы, письменные возражения на акт проверки с просьбой учесть данные уточненных налоговых деклараций при вынесении решения.

В уточненных налоговых декларациях по НДФЛ и ЕСН за 2009 год предприниматель увеличил суммы доходов на 50 073 670 рублей и расходов на 53 646 561 рубль, что с учетом корректировки данных о доходах и расходах повлекло уменьшение НДФЛ, заявленного к уплате по первоначальной налоговой декларации, с 902 730 рублей до 439 554 рублей; в уточненной декларации по НДФЛ за 2010 год налогоплательщик уменьшил суммы доходов на 3 511 689 рублей и расходов на 15 419 863 рублей, что с учетом корректировки этих данных привело к увеличению суммы налога к уплате с 815 854 рублей до 2 363 916 рублей; в уточненной декларации по НДФЛ за 2011 год предприниматель уменьшил доходы на 2 290 506 рублей, расходы увеличил на 546 067 рублей, что с учетом корректировки данных о доходах и расходах привело к образованию убытка в размере 2 312 905 рублей и уменьшению налога, подлежащего уплате в бюджет, в сумме 68 077 рублей.

Инспекция, рассмотрев акт проверки от 22.11.2012 № 33, а также возражения предпринимателя на него и уточненные налоговые декларации, приняла решение от 21.01.2013 № 33/Д о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля. В адрес предпринимателя выставлено требование от 21.01.2013 № 33 о представлении первичных документов в подтверждение доходов и расходов.

Во исполнение требования предприниматель представил в налоговый орган истребованные документы.

Инспекция, принимая 20.02.2013 решение о привлечении предпринимателя к налоговой ответственности по результатам выездной налоговой проверки, учла возражения налогоплательщика и показатели уточненных деклараций с осуществлением их дополнительной проверки. Это

обстоятельство явилось основанием для уменьшения налоговой базы по НДФЛ за 2009 год, определенной по результатам проверки, в связи с принятием в состав профессиональных налоговых вычетов расходов в сумме 341 565 909 рублей (из заявленных 392 178 789 рублей исключена сумма расходов в размере 50 612 881 рубля как документально не подтвержденная) и, как следствие, для уменьшения недоимки по налогам до 8 602 105 рублей.

Основанием для доначисления предпринимателю НДФЛ и ЕСН за 2009 год, соответствующих сумм пени и применения налоговых санкций за неполную уплату названных налогов послужил вывод инспекции о занижении предпринимателем налоговой базы вследствие неправомерного включения в состав профессиональных налоговых вычетов сумм расходов, ранее учтенных при исчислении и уплате этих налогов за предыдущий налоговый период (2008 год).

Решением Управления Федеральной налоговой службы России по Брянской области от 08.05.2013 апелляционная жалоба предпринимателя на упомянутое решение инспекции частично удовлетворена, решение изменено, налогоплательщику предложено уплатить недоимку по налогам в сумме 8 564 543 рублей, пени в сумме 1 168 245 рублей и уменьшить убыток за 2011 год на сумму 2 292 521 рублей.

Предприниматель, не согласившись с решением инспекции, обратился в арбитражный суд с заявлением о признании его частично недействительным.

В обоснование заявленных требований предприниматель ссылался на нарушение инспекцией процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки, поскольку по результатам дополнительных мероприятий налогового контроля акт не составлялся, в решении были отражены иные правонарушения, не выявленные в ходе проведенной выездной налоговой проверки, в связи с чем налогоплательщик был лишен возможности представить возражения на выводы и предложения проверяющих по итогам проведенной проверки.

Отказывая в удовлетворении заявленных требований, суды первой и апелляционной инстанций исходили из того, что заявителем не представлены

доказательства, свидетельствующие о нарушении налоговым органом при вынесении решения процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки.

Суд кассационной инстанции, отменяя принятые по делу судебные акты и удовлетворяя заявление предпринимателя, пришел к выводу, что налоговый орган при вынесении решения по результатам проверки не вправе был учитывать данные, содержащиеся в представленных налогоплательщиком уточненных налоговых декларациях, инспекция могла провести повторные выездные проверки уточненных налоговых деклараций с составлением актов о выявленных нарушениях.

По мнению суда округа, под видом дополнительных мероприятий налогового контроля инспекцией фактически проведены сокращенные камеральные налоговые проверки уточненных налоговых деклараций и приложенных к ним документов, а также выявлены иные нарушения, не указанные в акте выездной налоговой проверки, но отраженные в решении инспекции, что является существенным нарушением процедуры принятия решения.

При таких обстоятельствах, руководствуясь пунктом 14 статьи 101 Налогового кодекса, предусматривающим отмену решения налогового органа при нарушении существенных условий процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки, суд округа пришел к выводу об обоснованности требований предпринимателя.

По мнению Судебной коллегии Верховного Суда Российской Федерации, при рассмотрении дела судом округа не было учтено следующее.

Согласно пункту 6 статьи 101 Налогового кодекса после окончания налоговой проверки руководитель (заместитель руководителя) налогового органа, рассматривающий материалы данной проверки, вправе принять решение о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля для получения дополнительных доказательств, подтверждающих факт совершения налогового правонарушения, признаки которого были установлены в ходе проверки, или отсутствие указанного факта. Осуществление такого права

связано прежде всего с получением дополнительных доказательств по обстоятельствам, уже установленным в ходе проверки. Данное право не может быть противопоставлено праву налогового органа провести дополнительную налоговую проверку скорректированных сведений по уточненной налоговой декларации по основанию, предусмотренному абзацем шестым пункта 10 статьи 89 Налогового кодекса.

Налоговый кодекс не содержит запрета на подачу уточненных налоговых деклараций за соответствующий налоговый период в случае назначения, проведения или окончания выездной налоговой проверки данного периода. Отсутствует запрет на подачу уточненной налоговой декларации и после принятия решения по результатам указанной проверки. Соответственно, данному праву налогоплательщика на предоставление уточненной налоговой декларации должно корреспондировать и полномочие налогового органа на ее проверку.

Налоговый орган, завершив выездную налоговую проверку, должен обладать всей полнотой информации о финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика, осуществленной в проверенном периоде (включая сведения о доходах и расходах по соответствующим налогам). Таким образом, уточненная налоговая декларация, представленная после завершения выездной налоговой проверки и до вынесения инспекцией решения, может представлять собой форму информирования налогового органа о возражениях налогоплательщика относительно выводов налогового органа по соответствующему налогу, изложенных в материалах проверки.

При предоставлении уточненной налоговой декларации после окончания выездной налоговой проверки, но до принятия решения по ней, налоговый орган с учетом объема и характера уточняемых сведений вправе провести дополнительные мероприятия налогового контроля, руководствуясь пунктом 6 статьи 101 Налогового кодекса, либо, вынося решение без учета данных уточненной налоговой декларации, назначить проведение повторной выездной проверки в части уточненных данных.

Суды первой и апелляционной инстанций правомерно исходили из того, что инспекция реализовала предоставленное ей Налоговым кодексом право на проведение дополнительных мероприятий налогового контроля в связи с представлением налогоплательщиком уточненных налоговых деклараций и необходимостью сбора дополнительных доказательств, касающихся выявленного в ходе проверки правонарушения и определения итоговых сумм доначислений. Документы, представленные предпринимателем в рамках дополнительных мероприятий налогового контроля, проанализированы инспекцией с учетом сведений, отраженных в уточненных налоговых декларациях.

Кроме того, суды обоснованно сочли, что предприниматель был своевременно извещен о рассмотрении материалов выездной налоговой проверки с учетом материалов, полученных в ходе дополнительных мероприятий налогового контроля. Таким образом, налогоплательщику в соответствии с пунктом 2 статьи 101 Налогового кодекса была предоставлена возможность участвовать в процессе рассмотрения материалов налоговой проверки через своего представителя.

В рассмотрении материалов проверки участвовал представитель налогоплательщика, которому была предоставлена возможность ознакомления со всеми материалами налоговой проверки, включая материалы, полученные в ходе дополнительных мероприятий налогового контроля, что подтверждается протоколом рассмотрения материалов проверки от 20.02.2013 № 163/1.

Предприниматель не представил каких-либо возражений по процедуре и относительно содержания документов, являвшихся предметом проверки, никаких ходатайств ни налогоплательщиком, ни его представителем до рассмотрения материалов налоговой проверки и в процессе их рассмотрения не заявлялось, и фактически предприниматель ранее обладал соответствующей информацией, поскольку в рамках проведения дополнительных мероприятий налогового контроля инспекцией получены документы только от предпринимателя.

При этом суды учли, что статья 101 Налогового кодекса не возлагает на налоговый орган обязанности по составлению акта (справки) по результатам дополнительных мероприятий налогового контроля и вручению его налогоплательщику.

Предприниматель в рамках уточнения налоговых обязательств увеличил свои доходы за 2009 год на сумму 51 599 000 рублей, поступивших от поставщиков. Указанные средства поступали на счет предпринимателя в банке с назначением платежа «за поставленную продукцию», что фактически было учтено налоговым органом при определении итоговых доначислений по налогам.

Данное уточнение налогоплательщик осуществил самостоятельно, возражений относительно самой возможности учета дополнительных доходов в оспариваемом решении от 20.02.2013 № 33 в ходе судебного разбирательства не поступало (в частности, налогоплательщиком не были представлены иные уточненные декларации), вследствие чего суды первой и апелляционной инстанции правомерно признали решение инспекции законным в соответствующей части, квалифицировав поступления, как доходы (часть 3.1 статьи 70 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации).

По результатам дополнительных мероприятий налогового контроля, с учетом уточненных предпринимателем налоговых обязательств и представленных документов, налоговым органом не выявлено иных, помимо установленных в акте проверки налоговых правонарушений.

Объем и характер представленных документов в ходе мероприятий дополнительного контроля, возражения и уточненные декларации позволили налоговому органу установить фактические налоговые обязательства предпринимателя, уменьшив подлежащие доначислению в соответствии с актом суммы налогов.

Таким образом, суды первой и апелляционной инстанций пришли к правильному выводу о том, что инспекцией не допущены существенные нарушения процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки, в связи с

чем, отсутствуют основания для признания недействительным решения налогового органа в оспариваемой части.

Выводы судов первой и апелляционной инстанций не противоречат правовой позиции Высшего Арбитражного суда Российской Федерации, изложенной в постановлении Президиума от 16.03.2010 № 8163/09, соответствуют имеющимся в деле доказательствам и основаны на правильном применении норм материального права.

Также Судебная коллегия считает необходимым отметить, что суд округа, отменяя судебные акты судов первой и апелляционной инстанций и удовлетворяя заявленные требования, превысил свои полномочия, предусмотренные положениями Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации.

В соответствии с положениями статьи 49 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации истец вправе при рассмотрении дела в арбитражном суде первой инстанции изменить основания или предмет иска.

Поскольку предприниматель, с учетом изменения заявленных требований, просил признать недействительным решение инспекции в части доначисления НДС в сумме 6 579 675 рублей за 2009 год, доначисления ЕСН за 2009 год в сумме 944 634 рублей, начисления соответствующих пеней и штрафных санкций по пункту 1 статьи 122 Налогового кодекса, суд округа, признавая недействительным решение инспекции в полном объеме, вышел за пределы заявленных требований и принял решение об удовлетворении требований, которые предпринимателем не заявлялись, чем нарушил нормы процессуального права.

На основании изложенного, Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации считает, что у суда кассационной инстанции отсутствовали основания для отмены решения суда первой инстанции и постановления суда апелляционной инстанции, в связи с чем, обжалуемое постановление суда кассационной инстанции подлежит отмене в полном объеме на основании части 1 статьи 291.11 Арбитражного процессуального

кодекса Российской Федерации, как принятое с существенными нарушениями норм материального и процессуального права, повлиявшими на исход дела, а решение суда первой инстанции и постановление суда апелляционной инстанции – оставлению в силе.

Руководствуясь статьями 176, 291.11–291.15 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Судебная коллегия по экономическим спорам Верховного Суда Российской Федерации

определила:

постановление Арбитражного суда Центрального округа от 05.02.2016 по делу № А09-6785/2013 Арбитражного суда Брянской области отменить.

Решение Арбитражного суда Брянской области от 25.05.2015 и Постановление Двадцатого арбитражного апелляционного суда от 10.10.2015 по тому же делу оставить в силе.

Председательствующий судья

М.К. Антонова

Судья

М.В. Пронина

Судья

Д.В. Тютин