



ВЫСШИЙ АРБИТРАЖНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

№ 14585/09

Москва

16 марта 2010 г.

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

председательствующего – Председателя Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации Иванова А.А.;

членов Президиума: Андреевой Т.К., Бабкина А.И., Бациева В.В., Вышняк Н.Г., Завьяловой Т.В., Исайчева В.Н., Козловой О.А., Маковской А.А., Першутова А.Г., Сарбаша С.В., Слесарева В.Л., Юхнея М.Ф. –

рассмотрел заявление Управления Федеральной налоговой службы по Волгоградской области о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда Волгоградской области от 20.02.2009 по делу № А12-681/2009, постановления Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 13.04.2009 и постановления Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 14.07.2009 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя – Управления Федеральной налоговой службы по Волгоградской области – Уткина В.М., Шадрин В.А.;

от федерального государственного унитарного предприятия «Центральное конструкторское бюро «Титан» – Алексеенкова Е.В., Баталова И.С., Караханян С.Г.

Заслушав и обсудив доклад судьи Бабкина А.И., а также объяснения представителей участвующих в деле лиц, Президиум установил следующее.

Федеральное государственное унитарное предприятие «Центральное конструкторское бюро «Титан» (далее – предприятие) обратилось в Арбитражный суд Волгоградской области с заявлением о признании недействительными решения Управления Федеральной налоговой службы по Волгоградской области от 18.12.2008 № 6 о проведении в отношении предприятия повторной выездной налоговой проверки и требования от 22.12.2008 № 1 о предоставлении документов.

Решением Арбитражного суда Волгоградской области от 20.02.2009 заявленное требование удовлетворено.

Постановлением Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 13.04.2009 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Поволжского округа постановлением от 14.07.2009 указанные судебные акты оставил без изменения.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора решения суда первой и постановлений судов апелляционной и кассационной инстанций управление просит их отменить и отказать в удовлетворении требования предприятия. Как полагает заявитель, судами не учтено, что повторная выездная налоговая проверка назначена не с целью преодоления

вступившего в законную силу судебного акта, а для его реализации (исполнения).

В отзыве на заявление предприятие просит оставить упомянутые судебные акты без изменения как соответствующие законодательству.

Проверив обоснованность доводов, изложенных в заявлении, отзыве на него и выступлениях присутствующих в заседании представителей участвующих в деле лиц, Президиум считает, что заявление не подлежит удовлетворению по следующим основаниям.

Как видно из судебных актов и подтверждается материалами дела, Межрайонной инспекцией Федеральной налоговой службы № 9 по Волгоградской области (далее – межрайонная инспекция № 9, инспекция) в соответствии с ее решением от 30.03.2007 № 86 проведена выездная налоговая проверка предприятия по вопросам правильности исчисления и своевременности уплаты ряда налогов и сборов за период с 01.01.2005 по 31.12.2006. На основании материалов проверки инспекцией принято решение от 16.06.2008 № 11-18/3958 о привлечении предприятия к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения.

Предприятие обжаловало решение межрайонной инспекции № 9 от 16.06.2008 № 11-18/3958 в Арбитражный суд Волгоградской области, который решением от 01.09.2008 по делу № А12-12007/08-с26 удовлетворил требование предприятия, признав указанный ненормативный акт недействительным. При этом суд исходил из того, что названные действия межрайонной инспекции № 9 в нарушение статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Кодекс) совершены за пределами ее полномочий, так как на момент назначения выездной налоговой проверки предприятие как крупнейший налогоплательщик уже состояло на налоговом учете в другом налоговом органе – Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 2 по Волгоградской области (далее – межрайонная инспекция № 2).

Управление Федеральной налоговой службы по Волгоградской области (далее – управление) решением от 18.12.2008 № 6 назначило повторную выездную налоговую проверку предприятия в отношении тех же налогов и за тот же налоговый период и в ходе проверки направило в адрес предприятия требование от 22.12.2008 № 1 о представлении документов, необходимых для проведения налогового контроля. Указанное решение управления мотивировано необходимостью осуществления контроля за деятельностью межрайонной инспекции № 9.

В соответствии с положением, содержащимся в абзацах четвертом и пятом пункта 10 статьи 89 Кодекса, повторная выездная налоговая проверка осуществляется вышестоящим налоговым органом в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего первоначальную проверку.

Вывод суда первой инстанции по настоящему делу о недействительности вынесенных управлением ненормативных актов мотивирован тем, что приведенные управлением доводы в подтверждение правомерности проведения повторной выездной налоговой проверки как направленной на осуществление контроля за деятельностью межрайонной инспекции № 9 не соответствуют фактическим обстоятельствам, поэтому законного основания для ее назначения у управления не имелось.

Кроме того, суды апелляционной и кассационной инстанций аргументацию такого вывода дополнили ссылкой на правовую позицию Конституционного Суда Российской Федерации, выраженную в постановлении от 17.03.2009 № 5-П, которая заключается в следующем.

Положение Кодекса о возможности проведения вышестоящим налоговым органом повторной выездной налоговой проверки налогоплательщика в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего первоначальную выездную налоговую проверку, не соответствует части 1 статьи 46, статье 57 и частям 1 и 2 статьи 118 Конституции Российской Федерации в той мере, в какой данное

положение по смыслу, придаваемому ему сложившейся правоприменительной практикой, не исключает возможности вынесения вышестоящим налоговым органом при проведении такой проверки решения, влекущего изменение прав и обязанностей налогоплательщика, определенных не пересмотренным и не отмененным в установленном процессуальным законом порядке судебным актом, принятым по спору того же налогоплательщика и налогового органа, осуществлявшего первоначальную выездную налоговую проверку, и тем самым вступающего в противоречие с ранее установленными судом фактическими обстоятельствами и имеющимися в деле доказательствами, подтвержденными данным судебным актом.

На этом основании, рассматривая настоящее дело, суды сочли, что управление путем вынесения оспариваемых ненормативных правовых актов (решения от 18.12.2008 № 6 и требования от 22.12.2008 № 1) предприняло попытку преодолеть вступившие в законную силу судебные акты Арбитражного суда Волгоградской области, принятые по делу № А12-12007/08-с26.

Однако такая аргументация судов апелляционной и кассационной инстанций является ошибочной.

Статья 89 Кодекса не исключает, а, напротив, допускает возможность назначения и проведения повторной выездной налоговой проверки вышестоящим налоговым органом в порядке контроля деятельности налогового органа, проводившего налоговую проверку, по общим правилам, установленным этой статьей. Исходя из содержания данного положения во взаимосвязи с другими положениями той же статьи и пункта 2 статьи 87 Кодекса такие действия направлены прежде всего на налогоплательщика, поскольку их осуществление невозможно без обращения к ранее проведенным мероприятиям налогового контроля, а также анализа вышестоящим налоговым органом финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика и представленной им

налоговой и бухгалтерской отчетности. Поэтому по результатам повторной выездной налоговой проверки не исключается возможность принятия решения, которое по-иному определяет размер налоговой обязанности налогоплательщика в отношении тех же налогов за тот же налоговый период.

Из постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 17.03.2009 № 5-П следует, что повторная выездная налоговая проверка недопустима, когда имеются основания полагать, что ее результаты могут вступить в противоречие с ранее установленными судом фактическими обстоятельствами и имеющимися в деле доказательствами, подтвержденными не пересмотренным по установленной процессуальной процедуре судебным актом.

Однако из данной правовой позиции Конституционного Суда Российской Федерации не вытекает необходимость формального подхода к применению положений пункта 10 статьи 89 Кодекса, напротив, она нацеливает на необходимость в каждом конкретном подобном случае исследовать вопрос о том, исключает или не исключает повторная выездная налоговая проверка принятия по ее результатам решения, вступающего в противоречие с ранее установленными судом фактическими обстоятельствами и имеющимися в деле доказательствами, подтвержденными действующим судебным актом.

Таким образом, названная правовая позиция Конституционного Суда Российской Федерации не охватывает случаев, когда объективно исключена возможность возникновения указанных противоречий, в частности, если при рассмотрении другого дела суд не давал оценки доказательствам и фактическим обстоятельствам, а также сделанным инспекцией на их основе выводам, обоснованность и законность которых являются предметом контроля вышестоящего налогового органа при проведении повторной проверки. Кроме того, предметом контроля могут являться оценка эффективности проведения первоначальной проверки в

части выявления нарушений налогового законодательства, а также сделанные в ходе данной проверки выводы об отсутствии таких нарушений. Из этого следует, что к настоящему делу упомянутая правовая позиция Конституционного Суда Российской Федерации неприменима.

Вместе с тем вывод судов об отсутствии правовых оснований для назначения управлением повторной выездной налоговой проверки предприятия является правильным в силу следующего.

Судами установлено, что предприятие 01.03.2007 было снято с налогового учета в межрайонной инспекции № 9 и принято на налоговый учет как крупнейший налогоплательщик в межрайонной инспекции № 2.

Согласно пункту 2 статьи 89 Кодекса решение о проведении выездной налоговой проверки выносит налоговый орган по месту нахождения организации, если иное не предусмотрено этим пунктом. Аналогичное решение в отношении организации, отнесенной в порядке, предусмотренном статьей 83 Кодекса, к категории крупнейших налогоплательщиков, выносит налоговый орган, осуществивший постановку этой организации на учет в качестве крупнейшего налогоплательщика.

Следовательно, решение межрайонной инспекции № 9 от 30.03.2007 № 76 о назначении выездной налоговой проверки являлось незаконным с момента его принятия.

Данное нарушение установлено арбитражным судом по делу № А12-12007/08-с26.

Назначение повторной проверки вышестоящим органом предполагает наличие результатов первоначальной проверки, оценка которых вышестоящим налоговым органом позволяла бы определить, насколько эффективны, законны и обоснованны решения, принимаемые инспекцией, с точки зрения существа выявленных нарушений и их оценки.

Таким образом, управление не имело правовых оснований для осуществления контроля за деятельностью межрайонной инспекции № 9 в отношении незаконно проведенной ею выездной налоговой проверки предприятия и, следовательно, для принятия оспариваемых ненормативных правовых актов.

Управлением приведен довод о том, что назначенная им повторная выездная налоговая проверка является вынужденной мерой налогового контроля, так как после признания незаконным соответствующего решения межрайонной инспекцией № 9 назначение и проведение выездной налоговой проверки предприятия налоговым органом по месту его учета невозможно в силу статьи 89 Кодекса.

Однако такое толкование данной нормы Кодекса является ошибочным.

Статья 89 Кодекса не содержит запрета на назначение и проведение первичной выездной налоговой проверки на общих основаниях с соблюдением требований пункта 2 статьи 89 Кодекса. Причем факт признания решения налогового органа недействительным исключительно по процедурным основаниям, в частности по мотиву вынесения его некомпетентным налоговым органом, не является препятствием для назначения новой налоговой проверки надлежащим налоговым органом. Иной подход противоречил бы принципу обеспечения налогового контроля со стороны государства.

Такое толкование нормы права не противоречит и правовой позиции Конституционного Суда Российской Федерации, изложенной в постановлении от 17.03.2009 № 5-П.

При названных условиях оснований для отмены оспариваемых судебных актов не имеется.

Содержащееся в настоящем постановлении толкование правовых норм является общеобязательным и подлежит применению при рассмотрении арбитражными судами аналогичных дел.

Учитывая изложенное и руководствуясь статьей 303, пунктом 1 части 1 статьи 305, статьей 306 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

ПОСТАНОВИЛ:

решение Арбитражного суда Волгоградской области от 20.02.2009 по делу № А12-681/2009, постановление Двенадцатого арбитражного апелляционного суда от 13.04.2009 и постановление Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 14.07.2009 по тому же делу оставить без изменения.

Заявление Управления Федеральной налоговой службы по Волгоградской области оставить без удовлетворения.

Председательствующий

А.А. Иванов