



ВЫСШИЙ АРБИТРАЖНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

№ 6778/13

Москва

29 октября 2013 г.

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

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

членов Президиума: Абсалямова А.В., Амосова С.М., Бациева В.В., Завьяловой Т.В., Зарубиной Е.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 Калининградской области о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда Калининградской области от 13.07.2012 по делу № А21-4082/2012, постановления Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 12.11.2012 и постановления Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 18.02.2013 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя – Управления Федеральной налоговой службы по Калининградской области – Колтунова А.А., Кручинин А.А., Шишлова Л.Ю.;

от индивидуального предпринимателя Алиева Р.Р. – Сапрыкина О.Ю., Середа А.А.

Заслушав и обсудив доклад судьи Зарубиной Е.Н., а также объяснения представителей участвующих в деле лиц, Президиум установил следующее.

Межрайонной инспекцией Федеральной налоговой службы № 8 по городу Калининграду (далее – инспекция) по результатам выездной налоговой проверки за 2007–2009 годы индивидуального предпринимателя Алиева Р.Р. вынесено решение от 08.10.2010 № 146 о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения (далее – решение инспекции), которым доначислено 930 735 рублей налога на доходы физических лиц, начислено 364 205 рублей 35 копеек пеней и 186 147 рублей штрафа. Нарушений при применении упрощенной системы налогообложения инспекцией при проверке выявлено не было.

Управлением Федеральной налоговой службы по Калининградской области (далее – управление) при рассмотрении апелляционной жалобы Алиева Р.Р. на решение инспекции установлено, что инспекцией в ходе выездной налоговой проверки в нарушение статьи 220 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Кодекс) частично подтверждены суммы имущественных налоговых вычетов, права на которые Алиев Р.Р. не имел, и не были исследованы получение Алиевым Р.Р. дохода от продажи объектов недвижимости в рамках осуществления предпринимательской деятельности, правильность исчисления и уплаты налогов по результатам этой деятельности и взаимозависимость Алиева Р.Р. с его контрагентами. Управление, установив обстоятельства, согласно которым с Алиева Р.Р. должны быть взысканы налоговые платежи, не указанные в резолютивной части решения инспекции, решением от 01.12.2010 № СА-07-03/15988

отменило решение инспекции и оставило за собой право провести повторную налоговую проверку в порядке подпункта 1 пункта 10 статьи 89 Кодекса и принять с учетом ее результатов необходимое решение.

Решением управления от 30.12.2010 № 26 назначена повторная выездная проверка индивидуального предпринимателя Алиева Р.Р. по вопросам правильности исчисления и своевременности уплаты налогов и сборов за 2007–2009 годы.

По результатам повторной налоговой проверки управлением принято решение от 28.11.2011 № 55 об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения (далее – решение управления об отказе в привлечении к ответственности, решение управления). Управление пришло к выводу о том, что доходы от реализации объектов недвижимости и иного имущества в 2007–2009 годах получены Алиевым Р.Р. в связи с осуществлением предпринимательской деятельности и подлежали учету при исчислении единого налога, уплачиваемого в связи с применением упрощенной системы налогообложения. При превышении в 2007 году предельного размера доходов, ограничивающего право на применение упрощенной системы налогообложения, доходы от реализации имущества подлежали учету при исчислении налогов по общей системе налогообложения. Решением управления Алиеву Р.Р. предложено уплатить 2 486 995 рублей налога на доходы физических лиц за 2007–2008 годы, 511 853 рубля единого социального налога, 8 970 771 рубль налога на добавленную стоимость за период со II квартала 2007 года по IV квартал 2009 года, 3 853 061 рубль 35 копеек пеней за несвоевременную уплату налогов, а также уменьшены исчисленные в завышенном размере (1 798 145 рублей) суммы единого налога, уплачиваемого в связи с применением упрощенной системы налогообложения.

Решением Федеральной налоговой службы от 10.02.2012 № СА-4-9/2194@ апелляционная жалоба на решение управления оставлена без удовлетворения.

В связи с неисполнением требования № 22187 об уплате налогов и пеней по состоянию на 17.02.2012 (далее – требование), выставленного инспекцией на основании вступившего в законную силу решения управления об отказе в привлечении к ответственности, инспекция вынесла решение от 22.03.2012 № 123794 о взыскании налогов и пеней за счет денежных средств на счета предпринимателя в банках, а также электронных денежных средств (далее – решение о взыскании).

Не согласившись с решением управления об отказе в привлечении к ответственности, а также с вынесенными инспекцией требованием и решением о взыскании, Алиев Р.Р. обратился в Арбитражный суд Калининградской области с заявлением о признании их недействительными.

Решением Арбитражного суда Калининградской области от 13.07.2012 заявленные требования удовлетворены.

Постановлением Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 12.11.2012 решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Северо-Западного округа постановлением от 18.02.2013 названные судебные акты оставил без изменения.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора указанных судебных актов управление просит их отменить, ссылаясь на нарушение единообразия в толковании и применении арбитражными судами норм материального права, в удовлетворении заявленных требований отказать.

В отзыве на заявление Алиев Р.Р. просит оставить обжалуемые судебные акты без изменения.

Проверив обоснованность доводов, изложенных в заявлении, отзыве на него и выступлениях представителей участвующих в деле лиц, Президиум считает, что оспариваемые судебные акты подлежат отмене, дело – направлению на новое рассмотрение в суд первой инстанции по следующим основаниям.

Удовлетворяя требования Алиева Р.Р., суды исходили из того, что проведенная управлением выездная налоговая проверка не является повторной выездной налоговой проверкой в порядке контроля за деятельностью нижестоящего налогового органа, проводившего первоначальную проверку, поскольку решение инспекции уже было отменено к моменту проведения повторной проверки.

К тому же, по мнению судов, управление проводило проверку иного субъекта налоговых отношений – индивидуального предпринимателя Алиева Р.Р., в то время как инспекцией проведена проверка Алиева Р.Р. – физического лица.

Кроме того, суды признали необоснованным вывод управления о том, что доход от продажи всех объектов недвижимости и иного имущества получен Алиевым Р.Р. в связи с осуществлением им предпринимательской деятельности и подлежал учету при исчислении налогов по результатам этой деятельности.

Между тем вывод судов о незаконности проведения повторной проверки не основан на положениях статьи 89 Кодекса, противоречит практике применения указанной нормы и установленным по делу обстоятельствам.

В соответствии с подпунктом 1 пункта 10 статьи 89 Кодекса повторная выездная налоговая проверка налогоплательщика может проводиться вышестоящим налоговым органом в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего проверку.

Конституционный Суд Российской Федерации, проверяя конституционность данного положения, в постановлении от 17.03.2009

№ 5-П пришел к выводам о том, что проверка нижестоящего налогового органа, которая позволяет определить, насколько эффективны, законны и обоснованны принимаемые им решения, устранить недостатки в его работе и улучшить механизм взимания налогов для наиболее полной реализации публичной функции налога, невозможна без обращения к ранее проведенным мероприятиям налогового контроля в отношении конкретного налогоплательщика, в том числе без анализа его налоговой и бухгалтерской отчетности и фактических обстоятельств осуществляемой им предпринимательской деятельности. Повторная выездная налоговая проверка в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего первоначальную выездную налоговую проверку (в силу того, что перечень возможных мероприятий, а также способ, методы и порядок их проведения аналогичны элементам выездной налоговой проверки, проводимой в общем порядке), является повторной выездной налоговой проверкой по отношению к деятельности самого налогоплательщика и соблюдению именно им законодательства о налогах и сборах. Осуществляя повторную выездную налоговую проверку с целью контроля деятельности нижестоящего налогового органа, вышестоящий налоговый орган фактически заново и в полном объеме проверяет деятельность налогоплательщика за тот налоговый период, который уже был предметом выездной налоговой проверки. В результате не исключается – на основе повторного изучения тех же документов, исследования тех же фактических обстоятельств – переоценка выводов, сделанных в ходе первоначальной выездной налоговой проверки, и, соответственно, принятие юрисдикционного акта, которым по-новому определяются конкретные права и обязанности налогоплательщика применительно к тому же налоговому периоду, в том числе могут быть выявлены недоимки по налогам и начислены соответствующие пени.

Согласно пункту 81 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах,

возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации» и правовой позиции, изложенной в постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 28.07.2009 № 5172/09, при рассмотрении жалобы налогоплательщика вышестоящим налоговым органом не может быть принято решение о взыскании с налогоплательщика дополнительных налоговых платежей, пеней, штрафов, не взысканных оспариваемым решением налогового органа, поскольку иной подход создавал бы налогоплательщику препятствия для свободного волеизъявления в процессе реализации им права на обжалование вынесенного в отношении него решения. Принятие вышестоящим налоговым органом по результатам рассмотрения апелляционной жалобы налогоплательщика решения о дополнительном взыскании с него указанных сумм фактически означает осуществление контроля за деятельностью нижестоящего налогового органа вне процедуры, определенной пунктом 10 статьи 89 Кодекса.

Таким образом, установив обстоятельства, согласно которым с налогоплательщика могут быть взысканы налоговые платежи, не перечисленные в резолютивной части оспариваемого решения налогового органа, вышестоящий налоговый орган не лишен возможности провести повторную выездную налоговую проверку (в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего первоначальную выездную налоговую проверку) согласно подпункту 1 пункта 10 статьи 89 Кодекса и принять с учетом ее результатов соответствующее решение.

Вывод судов о проверке управлением иного субъекта налоговых отношений – индивидуального предпринимателя Алиева Р.Р., в то время как инспекцией проведена проверка Алиева Р.Р. – физического лица, противоречит как содержанию актов и решений, принятых по результатам первоначальной и повторной налоговых проверок, так и положениям Кодекса (статьи 11, 19), в соответствии с которыми статус индивидуального предпринимателя указывает на вид осуществляемой

физическим лицом деятельности. Инспекцией и управлением проведены проверки в отношении одного и того же лица, являющегося плательщиком как налога в связи с применением упрощенной системы налогообложения, так и налога на доходы физических лиц в связи с осуществлением разных видов деятельности и применением разных налоговых режимов.

Таким образом, в рамках настоящего дела, установив при рассмотрении апелляционной жалобы налогоплательщика обстоятельства, согласно которым с него должны быть взысканы налоговые платежи, не указанные в резолютивной части оспариваемого решения инспекции, отменив это решение, назначив и проведя повторную выездную налоговую проверку индивидуального предпринимателя, приняв по ее результатам соответствующее решение и определив в нем действительные права и обязанности Алиева Р.Р., управление действовало в соответствии с подпунктом 1 пункта 10 статьи 89 Кодекса.

Управление при рассмотрении дела в судах, а также в заявлении о пересмотре судебных актов в порядке надзора ссылалось на то, что при проведении проверки им установлены обстоятельства, свидетельствующие о предпринимательском характере осуществляемой Алиевым Р.Р. деятельности – реализации объектов недвижимости и иного имущества, о чем свидетельствуют, в частности, следующие обстоятельства.

Согласно сведениям, полученным из Управления Федеральной службы государственной регистрации, кадастра и картографии по Калининградской области, индивидуальным предпринимателем Алиевым Р.Р. на протяжении длительного периода времени систематически осуществлялась реализация объектов собственного недвижимого и иного имущества (с 2005 по 2011 год реализовано 45 объектов недвижимости).

В проверяемом периоде (2007–2009 годы) названным лицом было реализовано 10 объектов недвижимого имущества, в том числе 7 жилых объектов (4 четырехкомнатные квартиры, 1 трехкомнатная квартира,

2 блок-секции, состоящие из 6 и 5 жилых комнат), и иное имущество на общую сумму 62 157 791 рубль 56 копеек: в 2007 году – на сумму 31 933 283 рубля 14 копеек, в 2008 году – на сумму 9 989 508 рублей 42 копейки, в 2009 году – на сумму 20 235 000 рублей.

При этом в указанном периоде Алиев Р.Р. являлся собственником 33 квартир и 8 блок-секций.

По состоянию на декабрь 2011 года Алиев Р.Р. являлся собственником 84 объектов недвижимости, в том числе 50 жилых объектов недвижимости (2 блок-секций, 48 квартир), 15 нежилых объектов недвижимости и 19 иных объектов недвижимости (гаражей).

Застройщиком многоквартирных домов, нежилых помещений, блок-секций и гаражей являлось общество с ограниченной ответственностью «Риал», единственным учредителем которого с момента создания (26.08.2002) являлся Алиев Р.Р., который к тому же в периоды с 26.08.2002 по 29.12.2003 и с 15.07.2004 по 09.08.2006 исполнял обязанности руководителя этого общества.

Перечисление денежных средств на строительство жилых квартир и иных объектов недвижимости, которые в дальнейшем были реализованы Алиевым Р.Р., осуществлялось на расчетные счета названного общества с расчетного счета индивидуального предпринимателя Алиева Р.Р.

Часть имущества до момента реализации сдавалась индивидуальным предпринимателем Алиевым Р.Р. в аренду, в том числе обществу с ограниченной ответственностью «Риал СКС». С 02.08.2004 Алиев Р.Р. являлся учредителем этого общества, а с 01.08.2011 – руководителем ликвидационной комиссии данного общества.

В подтверждение несения расходов по оплате коммунальных услуг по указанным квартирам и блок-секциям Алиев Р.Р. представил квитанции к приходным кассовым ордерам, оформленные обществом с ограниченной ответственностью «Риал СКС».

Факт регистрации всех объектов недвижимого имущества на физическое лицо – гражданина Алиева Р.Р. не свидетельствует о том, что приобретение данных объектов было произведено в личных целях, а не в рамках предпринимательской деятельности, поскольку право собственности на объект недвижимости регистрируется за гражданином независимо от наличия у него статуса индивидуального предпринимателя в соответствии с пунктом 2 статьи 212 Гражданского кодекса Российской Федерации и статьей 5 Федерального закона от 21.07.1997 № 122-ФЗ «О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним».

Реализованные Алиевым Р.Р. объекты недвижимости принадлежали ему на праве собственности непродолжительное время, что также свидетельствует о приобретении объектов недвижимости не в личных целях, а в целях систематического осуществления предпринимательской деятельности.

Согласно статье 71 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации арбитражный суд оценивает доказательства по своему внутреннему убеждению, основанному на всестороннем, полном, объективном и непосредственном исследовании имеющихся в деле доказательств; относимость, допустимость, достоверность каждого доказательства в отдельности, а также достаточность и взаимную связь доказательств в их совокупности.

Однако данное требование судами не выполнено, имеющиеся в деле доказательства оценивались в отдельности (по отдельности оценивались и совершенные предпринимателем сделки), а не в совокупности и взаимной связи, что привело к тому, что доводы и возражения управления и представленные им доказательства не получили должной оценки применительно к фактическим обстоятельствам дела и положениям налогового законодательства.

Между тем от оценки доказательств и установления фактических обстоятельств зависит правовая квалификация характера осуществляемой деятельности, которая определяет применяемую систему налогообложения и, как следствие, правомерность вынесенного управлением решения.

При названных условиях оспариваемые судебные акты как нарушающие единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права согласно пункту 1 части 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации подлежат отмене.

Дело подлежит направлению на новое рассмотрение в Арбитражный суд Калининградской области.

При новом рассмотрении дела суду надлежит полно и всесторонне оценить представленные доказательства в соответствии с требованиями статей 65–68, 71 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, установить на их основе фактические обстоятельства и дать правовую квалификацию осуществляемой Алиевым Р.Р. деятельности и подлежащей применению системе налогообложения, проверить правильность произведенных управлением доначислений налога на доходы физических лиц, единого социального налога, налога на добавленную стоимость с учетом положений глав 21, 23, 24 Кодекса, регулирующих порядок определения налогооблагаемых баз по указанным налогам и исчисления сумм налогов, подлежащих уплате в бюджет.

Учитывая изложенное и руководствуясь статьей 303, пунктом 2 части 1 статьи 305, статьей 306 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

ПОСТАНОВИЛ:

решение Арбитражного суда Калининградской области от 13.07.2012 по делу № А21-4082/2012, постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 12.11.2012 и постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 18.02.2013 по тому же делу отменить.

Направить дело на новое рассмотрение в Арбитражный суд Калининградской области.

Председательствующий

А.А. Иванов