



ВЫСШИЙ АРБИТРАЖНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПОСТАНОВЛЕНИЕ Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

№ 8163/09

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., 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 Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 9 по Новгородской области о пересмотре в порядке надзора постановления Четырнадцатого арбитражного апелляционного суда от 30.06.2009 и постановления Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 29.09.2009 по делу № А44-23/2009 Арбитражного суда Новгородской области.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя – Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 9 по Новгородской области – Семерня М.В., Уткина В.М.;

от общества с ограниченной ответственностью «Дирол Кэдбери» – Ефремов Ю.Е., Румынина Т.Н., Сергеев А.В., Серов А.В.

Заслушав и обсудив доклад судьи Бациева В.В., а также объяснения представителей участвующих в деле лиц, Президиум установил следующее.

Общество с ограниченной ответственностью «Дирол Кэдбери» (далее – общество) обратилось в Арбитражный суд Новгородской области с заявлением о признании недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 9 по Новгородской области (далее – инспекция) от 14.10.2008 № 2.11-16/1 о проведении повторной выездной налоговой проверки правильности исчисления налога на прибыль за 2005 год (далее – оспариваемое решение инспекции от 14.10.2008), полагая, что данное решение вынесено при отсутствии законных оснований, предусмотренных статьей 89 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Кодекс).

Решением Арбитражного суда Новгородской области от 24.04.2009 в удовлетворении заявленного требования отказано.

Постановлением Четырнадцатого арбитражного апелляционного суда от 30.06.2009 решение суда первой инстанции отменено, оспариваемое решение инспекции от 14.10.2008 признано недействительным.

Федеральный арбитражный суд Северо-Западного округа постановлением от 29.09.2009 постановление суда апелляционной инстанции оставил без изменения.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре постановлений судов апелляционной и кассационной инстанций в порядке надзора инспекция просит их

отменить, ссылаясь на неправильное применение судами норм материального права, и оставить без изменения решение суда первой инстанции.

Проверив обоснованность доводов, изложенных в заявлении и выступлениях присутствующих в заседании представителей участвующих в деле лиц, Президиум считает, что заявление подлежит удовлетворению в силу следующего.

Инспекцией на основании решения от 30.06.2006 № 2.11-16/115 проведена выездная налоговая проверка общества по вопросам правильности исчисления налогов, в том числе налога на прибыль за 2004 и 2005 годы, которая была окончена 23.11.2007, о чем в соответствии со статьей 89 Кодекса составлена соответствующая справка.

После окончания проверки, но до вынесения инспекцией решения по ее результатам, общество 12.12.2007 представило уточненную налоговую декларацию по налогу на прибыль за 2005 год (далее – уточненная декларация), в которой была увеличена сумма расходов, связанных с производством и реализацией, что с учетом корректировки данных о внереализационных доходах и расходах повлекло увеличение убытка, заявленного по первоначальной налоговой декларации, с 28 642 731 до 306 976 953 рублей.

Инспекция, принимая 29.12.2007 решение о привлечении общества к налоговой ответственности по результатам выездной налоговой проверки (далее – решение инспекции от 29.12.2007), учла показатели уточненной декларации без осуществления их дополнительной проверки. Это обстоятельство явилось основанием для уменьшения налоговой базы по налогу на прибыль за 2005 год, определенной по результатам проверки, с 787 613 905 до 480 636 952 рублей и, как следствие, для уменьшения доначисленного налога на прибыль до 115 352 868 рублей.

Представление обществом уточненной декларации явилось основанием для принятия инспекцией оспариваемого решения от 14.10.2008.

Общество, не согласившись с этим решением инспекции, обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании его недействительным.

Суд первой инстанции, отказывая в удовлетворении требования общества, исходил из соответствия оспариваемого решения инспекции от 14.10.2008 положениям статьи 89 Кодекса.

Отменяя решение суда первой инстанции и признавая оспариваемое решение инспекции от 14.10.2008 недействительным, суды апелляционной и кассационной инстанций основывались на буквальном применении абзаца шестого пункта 10 статьи 89 Кодекса, допускающего возможность проведения повторной выездной налоговой проверки при условии, если результатом уточнения налоговых обязательств явилось уменьшение суммы исчисленного налога, что, по мнению судов, в рассматриваемом случае отсутствовало. Результатом дополнительного заявления обществом расходов явилось не уменьшение сумм налога к уплате, а увеличение убытка.

Судами апелляционной и кассационной инстанций было также учтено, что на дату вынесения инспекцией оспариваемого решения от 14.10.2008 Арбитражным судом Новгородской области было принято решение от 07.08.2008 по делу № А44-109/2008, которым частично удовлетворено требование общества о признании недействительным решения инспекции от 29.12.2007. Суды, приняв во внимание правовые позиции, выраженные в постановлении Конституционного Суда Российской Федерации от 17.03.2009 № 5-П «По делу о проверке конституционности положения, содержащегося в абзацах четвертом и пятом пункта 10 статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации», пришли к выводу, что проведение повторной налоговой проверки в

рассматриваемом случае недопустимо, поскольку не исключена возможность преодоления указанного судебного решения путем принятия налоговым органом административного акта, влекущего для участников спора иные последствия, нежели определенные этим решением суда.

Кроме того, по мнению суда апелляционной инстанции, инспекция, получив после составления справки об окончании выездной налоговой проверки уточненную декларацию, вправе была провести дополнительные мероприятия налогового контроля и вынести решение по итогам проверки с учетом оценки обоснованности сведений, указанных в декларации. Инспекция этим правом не воспользовалась.

Однако судами апелляционной и кассационной инстанций не учтено следующее.

В соответствии с абзацем шестым пункта 10 статьи 89 Кодекса повторная выездная налоговая проверка налогоплательщика может проводиться налоговым органом, ранее проводившим проверку, в случае представления налогоплательщиком уточненной налоговой декларации, в которой указана сумма налога в размере, меньшем ранее заявленного. Данная норма не исключает возможность проведения повторной выездной налоговой проверки уточненных налоговых деклараций по налогу на прибыль, в которых увеличена сумма первоначально заявленного убытка.

Согласно пункту 8 статьи 274 Кодекса при превышении расходов, учитываемых в целях налогообложения, над доходами сумма убытка, полученная в текущем налоговом периоде, принимается в целях налогообложения и переносится на будущее путем уменьшения налоговой базы последующих налоговых периодов в порядке и на условиях, установленных статьей 283 Кодекса. Таким образом, поскольку для налога на прибыль при определении размера обязанности по его уплате правовое значение имеет не только положительный финансовый результат – полученная прибыль, при наличии которой налог подлежит исчислению,

но и отрицательный результат, выводы судов об отсутствии у инспекции права, предусмотренного абзацем шестым пункта 10 статьи 89 Кодекса, на проведение повторной выездной налоговой проверки уточненной декларации, в которой увеличена сумма первоначально заявленного убытка, сделаны без учета положений пункта 8 статьи 274 и статьи 283 Кодекса.

Также является ошибочным вывод судов апелляционной и кассационной инстанций о том, что проведение в рассматриваемом случае повторной выездной налоговой проверки уточненной декларации направлено на возможное преодоление судебных актов, принятых по делу об оспаривании решения инспекции от 29.12.2007.

Постановлением Конституционного Суда Российской Федерации от 17.03.2009 № 5-П положения абзацев четвертого и пятого пункта 10 статьи 89 Кодекса, допускающие проведение повторной выездной налоговой проверки налогоплательщика вышестоящим налоговым органом в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего первоначальную выездную налоговую проверку, признаны не соответствующими Конституции Российской Федерации в той мере, в какой эти положения не исключают возможность вынесения вышестоящим налоговым органом при проведении повторной выездной налоговой проверки решения, которое влечет 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 вступает в противоречие с ранее установленными судом фактическими обстоятельствами и имеющимися в деле доказательствами, подтвержденными данным судебным актом.

В рассматриваемом споре применение указанной правовой позиции и, как следствие, вывод о направленности повторной выездной налоговой проверки на пересмотр принятых судебных актов, в которых была дана оценка результатов предыдущей налоговой проверки, сделаны судами апелляционной и кассационной инстанций без учета оценки пределов осуществления повторной проверки, проводимой по основанию, отличному от основания, являвшегося предметом оценки Конституционного Суда Российской Федерации.

Предметом повторной выездной налоговой проверки, назначенной ввиду представления обществом после проведения налоговой проверки уточненной декларации, в которой уменьшена сумма ранее исчисленного налога на прибыль, являются только те сведения уточненной декларации, изменение которых повлекло уменьшение суммы ранее исчисленного налога. При этом в ходе проверки, проводимой на основании абзаца шестого пункта 10 статьи 89 Кодекса, не могут быть повторно проверены данные, которые не изменялись налогоплательщиком либо не связаны с указанной корректировкой.

При принятии на момент проведения повторной налоговой проверки судебных актов по спору об оспаривании решения налогового органа, вынесенного по результатам первоначальной выездной налоговой проверки, налоговый орган, проверяя уточненные данные, не вправе переоценивать выводы о наличии и размере налоговой обязанности, которые были сделаны судами применительно к эпизодам, оспаривавшимся налогоплательщиком по результатам первоначальной налоговой проверки.

Налоговый орган при принятии решения по итогам повторной налоговой проверки не вправе определять для налогоплательщика иные последствия, нежели определенные судебными актами, в том числе путем

оспаривания правовой квалификации сделок, которая была сделана судом, либо путем переоценки установленных судом фактических обстоятельств.

При указанных условиях проведение повторной налоговой проверки уточненной налоговой декларации не может повлечь преодоления судебных актов, принятых по спору об оспаривании решения налогового органа, вынесенного по результатам первоначальной выездной налоговой проверки. Доводы общества, касающиеся соблюдения инспекцией пределов проведения повторной налоговой проверки, имеют правовое значение для оценки обоснованности и законности решения, принятого по результатам этой проверки, а не решения о ее назначении.

Не основан на положениях Кодекса и вывод суда апелляционной инстанции о том, что неосуществление инспекцией дополнительных мероприятий налогового контроля для проверки сведений, приведенных в уточненной декларации, при представлении последней в период после окончания выездной налоговой проверки и до вынесения решения по ее результатам, влечет невозможность проведения повторной проверки по основанию, предусмотренному абзацем шестым пункта 10 статьи 89 Кодекса.

Согласно пункту 6 статьи 101 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 Кодекса.

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.

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 Кодекса, либо, вынося решение без учета данных уточненной налоговой декларации, назначить проведение повторной выездной проверки в части уточненных данных.

Применительно к обстоятельствам рассматриваемого дела инспекция, определив размер налоговой обязанности общества по результатам первоначальной проверки с учетом скорректированных показателей уточненной декларации без осуществления их дополнительной проверки, была вправе в последующем назначить проведение повторной проверки уточненных сведений по основанию, предусмотренному абзацем шестым пункта 10 статьи 89 Кодекса.

Судом первой инстанции обоснованно отклонены доводы общества о том, что инспекцией до вынесения решения от 29.12.2007 фактически были проверены данные уточненной декларации.

Это утверждение общества материалами дела не подтверждается. В декларации по налогу на прибыль указываются обобщенные сведения по категориям расходов. Вывод суда первой инстанции о том, что инспекция, приняв уточненную декларацию, не имела возможности установить, какие конкретно расходы были дополнительно заявлены обществом и какими документами, истребованными в ходе проверки, они подтверждаются, является верным и судами вышестоящих инстанций не опровергнут.

При указанных обстоятельствах оспариваемые судебные акты подлежат отмене в соответствии с пунктом 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации как нарушающие единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права.

Учитывая изложенное и руководствуясь статьей 303, пунктом 5 части 1 статьи 305, статьей 306 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

ПОСТАНОВИЛ:

постановление Четырнадцатого арбитражного апелляционного суда от 30.06.2009 и постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 29.09.2009 по делу № А44-23/2009 Арбитражного суда Новгородской области отменить.

Решение Арбитражного суда Новгородской области от 24.04.2009 оставить без изменения.

Председательствующий

А.А. Иванов