



**АРБИТРАЖНЫЙ СУД
ЦЕНТРАЛЬНОГО ОКРУГА**

ПОСТАНОВЛЕНИЕ
кассационной инстанции по проверке законности
и обоснованности судебных актов арбитражных судов,
вступивших в законную силу

24 октября 2014 года
Резолютивная часть постановления
объявлена 17 октября 2014 года

Дело № А09-8522/2013
г. Калуга

Арбитражный суд Центрального округа в составе:

председательствующего
судей

Ермакова М.Н.
Радюгиной Е.А.
Чаусовой Е.Н.

при участии в заседании:

от индивидуального предпринимателя
Гусаковой Светланы Николаевны
243240, Брянская обл., Стародубский р-н,
п.Кирпичики
ОГРНИП 3043253181001661

не явились, извещены надлежаще

от МИФНС России №8 по Брянской области
243300, Брянская обл., г.Унеча,
ул. Октябрьская, д.15
ОГРН 1043257500000

Молодьковой С.А. – представитель,
дов. от 12.03.14г. № 7
Ляховой Л.М. – представитель,
дов. от 09.06.14г. № 28

рассмотрев в открытом судебном заседании кассационную жалобу МИФНС России № 8 по Брянской области на решение Арбитражного суда Брянской области от 26.03.14г. (судья Н.С.Гоманюк) и постановление Двадцатого арбитражного апелляционного суда от 01.07.14г. (судьи Е.В.Мордасов, К.А.Федин, Н.В.Еремичева) по делу № А09-8522/2013,

У С Т А Н О В И Л :

Индивидуальный предприниматель Гусакова Светлана Николаевна (далее – Предприниматель) обратилась в суд с заявлением о признании недействительным решение МИФНС России № 8 по Брянской области (далее – налоговый орган) от 05.07.13г. № 03 (с учетом уточнений в порядке [ст.49 АПК РФ](#)).

Решением Арбитражного суда Брянской области от 26.03.14г. заявление в части признания недействительным оспариваемого ненормативного правового акта в части доначисления налогов и штрафов удовлетворено, в части взыскания пени по НДС (2011 год), по НДС за 1,2,4 кварталы 2010 года и за 3 и 4 кварталы 2011 года выделено в отдельное производство.

Постановлением суда апелляционной инстанции от 01.07.14г. решение суда оставлено без изменения.

В кассационной жалобе налоговый орган просит отменить принятые по делу судебные акты, ссылаясь на нарушение судами норм материального права, несоответствие выводов судов обстоятельствам дела и имеющимся в деле доказательствам.

Предприниматель в отзыве на жалобу просит оставить ее без удовлетворения.

В соответствии с ч.1 ст.286 АПК РФ арбитражный суд кассационной инстанции проверяет законность решений, постановлений, принятых арбитражным судом первой и апелляционной инстанций, устанавливая правильность применения норм материального права и норм процессуального права при рассмотрении дела и принятии обжалуемого судебного акта и исходя из доводов, содержащихся в кассационной жалобе и возражениях относительно жалобы, если иное не предусмотрено настоящим Кодексом.

Рассмотрев доводы жалобы и отзыва, заслушав представителей налогового органа, поддержавших доводы жалобы, изучив материалы дела, суд кассационной инстанции приходит к следующему.

Как установлено судами, оспариваемый ненормативный правовой акт принят налоговым органом по результатам рассмотрения материалов выездной налоговой проверки (акт от 04.06.13г. № 03).

Основанием для начисления налога на добавленную стоимость, соответствующей пени и привлечения Предпринимателя к налоговой ответственности по п.1 ст.122 НК РФ за неполную уплату налога, уменьшения сумм НДС, заявленных к вычету явился вывод налогового органа о занижении Предпринимателем налогооблагаемой базы вследствие не включения в нее сумм налога при реализации товаров ряду контрагентов и о завышении налоговых вычетов, поскольку к вычету заявлялись суммы налога, уплаченные при приобретении товаров, реализация которых впоследствии осуществлялась в рамках розничной торговли, по которой применялся специальный налоговый режим – единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности. Основанием для начисления НДС явился вывод налогового органа о необоснованном включении Предпринимателем в состав профессиональных налоговых вычетов сумм

заработной платы, выплаченной продавцу, осуществлявшей продажу товаров в розницу, т.е. по деятельности, по которой применялся специальный налоговый режим в виде ЕНВД, а также включении в состав профессиональных налоговых вычетов в полном объеме расходов по приобретению товаров, часть из которых впоследствии реализовывалась в рамках розничной торговли.

Решением УФНС России по Брянской области от 02.09.13г. решение налогового органа было изменено – исключены частично начисленные суммы НДС, пени и штрафа, в остальной части решение было оставлено в силе, после чего Предприниматель обратилась с настоящим заявлением в суд.

Удовлетворяя заявление Предпринимателя, суд первой инстанции исходил из того, что акт выездной налоговой проверки не соответствует Требованиям к составлению акта налоговой проверки, утвержденных Приказом ФНС России от 25.12.06 г. № САЭ-3-06/892@, поскольку не содержит систематизированное изложение документально подтвержденных фактов нарушения законодательства и иных обстоятельств.

Суд апелляционной инстанции данный вывод поддержал.

Между тем, судами не учтено следующее.

Акт выездной налоговой проверки не является ненормативным правовым актом, который может быть обжалован заинтересованным лицом в порядке, установленном главой 24 АПК РФ. Он является документом, оформляющим результаты налоговой проверки, на основании которого соответствующим должностным лицом налогового органа может быть принято решение в порядке ст.101 НК РФ. Несоответствие акта выездной налоговой проверки положениям ст.100 НК РФ либо ведомственного нормативного правового акта само себе не может являться основанием для признания недействительным решения, принятого по результатам рассмотрения данного акта.

В связи с этим при рассмотрении дела об оспаривании решения налогового органа, принятого по результатам рассмотрения материалов выездной налоговой проверки, судами следует в первую очередь оценивать соответствие требованиям п.8 ст.101 НК РФ именно решения, а не акта.

Между тем, каких-либо выводов судов о том, что решение налогового органа 05.07.13г. № 03 не соответствует требованиям п.8 ст.101 НК РФ, обжалуемые судебные акты не содержат.

Мотивируя вывод о недействительности оспариваемого решения в части, касающейся налога на добавленную стоимость, суды первой и апелляционной инстанций сослались на то, что в счета-фактуры в которых Предпринимателем не выделялась сумма НДС при реализации товаров, были в последующем внесены изменения, а электронная база данных Предпринимателя по предложению суда исследовалась налоговым органом.

Однако, суды не учли, что по результатам исследования этой электронной базы сторонами был составлен акт от 30.01.14г. (т.5 л.д.4-7), в котором отражено, что в электронной базе данных Предпринимателя

отражены только даты изменений, но не существо изменений, внесенные в спорные счета-фактуры.

Кроме того, ссылаясь на внесенные в счета-фактуры Предпринимателем изменения, суды не исследовали вопрос о том, произведены ли данные изменения в соответствии с [Правилами](#) ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость, утвержденными Постановлением Правительства РФ от 02.12.2000 № 914 (действовавшими в проверяемый период).

Согласно п.16 Правил при необходимости внесения изменений в книгу продаж регистрация счета-фактуры производится в дополнительном листе книги продаж за налоговый период, в котором был зарегистрирован счет-фактура до внесения в него исправлений.

Дополнительные листы книги продаж являются ее неотъемлемой частью.

Согласно п.28 Правил допускается ведение книги покупок и книги продаж в электронном виде. В этом случае по истечении налогового периода, но не позднее 20 числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом, книга покупок и книга продаж распечатываются, страницы пронумеровываются, прошнуровываются и скрепляются печатью.

Допускается оформление дополнительных листов книги покупок и дополнительных листов книги продаж в электронном виде. В этом случае указанные дополнительные листы распечатываются, прикладываются соответственно к книге покупок или книге продаж за налоговый период, в котором был зарегистрирован счет-фактура до внесения в него исправлений, пронумеровываются с продолжением сквозной нумерации страниц книги покупок или книги продаж за указанный налоговый период, прошнуровываются и скрепляются печатью.

Таким образом, суд кассационной инстанции находит, что выводы судов в этой части не соответствуют обстоятельствам дела и имеющимся в деле доказательствам.

Кроме того, судом первой инстанции допущено грубое нарушение норм процессуального права.

В силу ч.3 ст.130 АПК РФ арбитражный суд первой инстанции вправе выделить одно или несколько соединенных требований в отдельное производство, если признает раздельное рассмотрение требований соответствующим целям эффективного правосудия

В рамках настоящего дела Предпринимателем оспаривался один ненормативный правовой акт – решение налогового органа от 05.07.13г. № 03. Оспаривание начисленных данных решением сумм налогов и пеней не являются самостоятельными требованиями, поскольку суммы начисленных пеней являются производными от начисленных сумм налогов и неразрывно связаны между собой. Лишь оспаривание размера налоговых санкций может производиться отдельно от начисленных сумм налогов, если

налогоплательщик полагает отсутствие своей вины либо наличие обстоятельств, смягчающих его ответственность.

В связи с этим немотивированное выделение в отдельное производство оспаривания сумм начисленных указанным решением налогового органа сумм пеней не соответствует целям эффективного правосудия, является грубым нарушением норм процессуального права, которое может привести к принятию неправильного решения.

Судом апелляционной инстанции данное нарушение устранено не было.

При таких обстоятельства суд кассационной инстанции приходит к выводу о необходимости отмены обжалуемых судебных актов в полном объеме и направлении дела на новое рассмотрение в суд первой инстанции для устранения отмеченных нарушений и недостатков.

Руководствуясь п.3 ч.1 ст.287, ст.288, ст.289 АПК РФ, суд

П О С Т А Н О В И Л:

Решение Арбитражного суда Брянской области от 26 марта 2014 года и постановление Двадцатого арбитражного апелляционного суда от 1 июля 2014 года по делу № А09-8522/2013 отменить, дело направить на новое рассмотрение в Арбитражный суд Брянской области.

Постановление вступает в законную силу с момента его принятия, и может быть обжаловано в срок, не превышающий двух месяцев, в Судебную коллегия Верховного Суда Российской Федерации в порядке кассационного производства.

Председательствующий

М.Н.Ермаков

судьи

Е.А.Радюгина

Е.Н.Чаусова