

**ФЕДЕРАЛЬНЫЙ АРБИТРАЖНЫЙ СУД СЕВЕРО-КАВКАЗСКОГО ОКРУГА****ПОСТАНОВЛЕНИЕ**
арбитражного суда кассационной инстанции

г. Краснодар

Дело № А20-895/2012

30 октября 2012 г.

Резолютивная часть определения объявлена 23 октября 2012 г.
Определение изготовлено в полном объеме 30 октября 2012 г.

Федеральный арбитражный суд Северо-Кавказского округа в составе председательствующего Воловик Л.Н., судей Дорогиной Т.Н. и Прокофьевой Т.В., при участии в судебном заседании от заявителя – общества с ограниченной ответственностью «Каскад» – Макоева А.Б. (доверенность от 07.04.2012 № 31), от заинтересованных лиц – Управления Федеральной налоговой службы по Кабардино-Балкарской Республике – Суховеева Е.М. (доверенность от 02.10.2012 № 03-05/07859), Чаликова М.В. (доверенность от 02.10.2012 № 03-05/07860), Харитонова К.Г. (доверенность от 02.10.2012 № 03-05/07858) и Балкарова З.Х. (доверенность от 12.01.2012 № 03-05/00088), Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 4 по Кабардино-Балкарской Республике – Суховеева Е.М. (доверенность от 10.08.2012 № 03-15/06709), Чаликова М.В. (доверенность от 10.08.2012 № 03-15/06710), Харитонова К.Г. (доверенность от 10.08.2012 № 03-15/06708) и Аваньянца В.Ю. (доверенность от 02.04.2012 № 03-15/02916), рассмотрев кассационные жалобы Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 4 по Кабардино-Балкарской Республике и Управления Федеральной налоговой службы по Кабардино-Балкарской Республике на решение Арбитражного суда Кабардино-Балкарской Республики от 09.06.2012 (судья Сохрокова А.Л.) и постановление Шестнадцатого арбитражного апелляционного суда от 21.08.2012 (судьи Цигельников И.А., Баканов А.П., Белов Д.А.) по делу № А20-895/2012, установил следующее.

ООО «Каскад» (далее – общество) обратилось в Арбитражный суд Кабардино-Балкарской Республики с заявлением о признании недействительным решения Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 4 по Кабардино-Балкарской Республике (далее – инспекция) от 27.01.2012 № 1 о принятии обеспечительных мер (дело № А20-471/2012).

Общество обратилось в Арбитражный суд с заявлением о признании недействительными решения инспекции от 26.01.2012 № 3 о привлечении к

ответственности за совершение налогового правонарушения, решения Управления Федеральной налоговой службы по Кабардино-Балкарской Республике (далее – управление) от 05.03.2012 № 5 - АП об оставлении решения инспекции от 26.01.2012 № 3 без изменения и решения управления от 29.12.2011 № 4 о проведении повторной выездной налоговой проверки (дело № А20-895/2012).

Определением от 24.04.2012 суд объединил дела № А20-471/2012 и № А20-895/2012 в одно производство, присвоив ему номер А20-895/2012.

Решением от 09.06.2012, оставленным без изменения постановлением апелляционной инстанции от 21.08.2012, суд удовлетворил заявленные требования.

Судебные акты мотивированы нарушением инспекцией существенных условий порядка рассмотрения материалов налоговой проверки и несоответствием принятых ими решений требованиям Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Кодекс). Судебные инстанции указали, что решение инспекции от 26.01.2012 № 3 не соответствует требованиям части 8 статьи 101 Налогового кодекса Российской Федерации, поскольку инспекцией не дана оценка доводам налогоплательщика, изложенным в письме от 24.01.2012 о нецелесообразности вынесения решения по акту проверки от 21.12.2011 в связи с проводимой повторной выездной налоговой проверкой. Акт налоговой проверки не подписан заместителем начальника отдела выездных налоговых проверок Волгиной В.А., включенной в состав проверяющих и проводившей проверку до издания руководителем инспекции приказа от 29.08.2011 № 41. Решение от 27.01.2012 № 1 также подлежит признанию недействительным, поскольку вынесено в обеспечение исполнения решения от 26.01.2012. Сделав вывод о недействительности решения управления от 05.03.2012 № 5-АП, судебные инстанции исходили из того, что управление, назначив повторную проверку и зная о допущенных в ходе проверки нарушениях, не исследовало все обстоятельства, связанные с вынесением инспекцией решения о привлечения общества к налоговой ответственности.

Управление и инспекция подали кассационные жалобы на указанные судебные акты, которые просят отменить и принять новое решение об отказе в удовлетворении заявленных обществом требований. По мнению подателей кассационных жалоб, судебные инстанции неправильно применили нормы материального права и не учли следующее. Решение управления от 29.12.2011 № 4 о проведении выездной налоговой проверки общества вынесено в соответствии с законодательством о налогах и сборах Российской Федерации и не нарушает права и законные интересы общества. Общество, надлежащим образом извещенное о времени и месте рассмотрения материалов налоговой проверки, своего представителя в инспекцию не направило, поэтому руководитель инспекции, обоснованно руководствуясь пунктом 2 статьи 101 Кодекса, рассмотрел материалы проверки и вынес решение от 26.01.2012 № 3 о привлечении общества к налоговой ответственности. Повторная выездная

налоговая проверка не может повлиять на результаты первоначальной налоговой проверки, поскольку это два процесса, регламентируемых различными нормами законодательства, которые не ставятся в зависимость друг от друга. Вышестоящий налоговый орган может повлиять на первоначальную налоговую проверку и отменить принятое инспекцией решение только в рамках рассмотрения апелляционной жалобы налогоплательщика в соответствии со статьей 140 Кодекса. Факт неподписания акта выездной налоговой проверки лицом, исключенным из состава проверяющих и уволенным с государственной гражданской службы (Волгиной В.А.) за четыре месяца до составления акта выездной налоговой проверки от 21.12.2011 № 14, не может служить основанием для признания недействительным этого акта. Общество оспаривало ненормативные акты налоговых органов по основаниям, связанным с нарушением процедуры их вынесения и не заявляло о нарушении налоговыми органами норм материального права.

В отзыве на кассационную жалобу общество просит оставить обжалуемые судебные акты без изменения, полагая, что они приняты в соответствии с действующим законодательством. По мнению общества, из системного толкования статей 100 и 101 Кодекса следует, что рассмотрение материалов налоговой проверки и принятие решения осуществляется непосредственно руководителем налогового органа или его заместителем в том месте и в то время, о которых извещен налогоплательщик или его представитель, в присутствии налогоплательщика или его представителя, или при наличии достаточных доказательств надлежащего уведомления налогоплательщика о месте и времени рассмотрения материалов налоговой проверки. Рассмотрение материалов налоговой проверки состоялось 25.01.2012 в отсутствие представителя налогоплательщика, направившего налоговому органу 24.01.2012 письмо о нецелесообразности вынесения решения по материалам проверки в связи с принятием управлением решения о повторной выездной налоговой проверке. О том, что рассмотрение материалов проверки, завершившееся вынесением решения о привлечении налогоплательщика к ответственности, продолжалось 26.01.2012, общество не было извещено. По мнению общества, судебные инстанции правомерно оценили письмо общества от 24.01.2012 как ходатайство об отложении рассмотрения материалов налоговой проверки. Повторная выездная налоговая проверка не могла быть назначена управлением ранее вынесения в отношении налогоплательщика решения по результатам проведенной инспекцией выездной налоговой проверки, т. е. ранее 26.01.2012. Довод налоговых органов о том, что судебные инстанции не исследовали вопрос о наличии сопроводительных писем о получении материалов встречных проверок несостоятелен, поскольку при наличии процессуальных нарушений при принятии налоговыми органами оспариваемых обществом решений не имеет правового значения оценка документов и доказательств,

свидетельствующих о нарушении обществом налогового законодательства. Налоговыми органами не представлены доказательства об увольнении Волгиной В, А. и исключении ее из состава проверяющих (отсутствуют отчеты АДВ №1 и 2 НДС/Л за 2011 год с приложением доказательств представления данной отчетности в соответствующую организацию). Общество полагает, что приведенные налоговыми органами доводы относительно существования выявленных в ходе выездной налоговой проверки нарушений не подлежат исследованию в суде кассационной инстанции, поскольку не являлись предметом изучения и оценки судебных инстанций. Оспариваемые в рамках данного дела решения налоговых органов обоснованно признаны судебными инстанциями недействительными, в связи с нарушением процедуры их принятия.

Федеральный арбитражный суд Северо-Кавказского округа, изучив материалы дела, доводы кассационных жалоб и отзыва, выслушав представителей участвующих в деле лиц, считает, что судебные акты подлежат отмене по следующим основаниям.

Как следует из материалов дела, инспекцией в период с 25.10.2010 по 21.10.2011 на основании решения заместителя начальника инспекции Лытневой Н.Ю. от 25.10.2010 № 509 проведена выездная налоговая проверка деятельности общества за период с 01.01.2007 по 31.12.2009, по результатам которой составлен акт выездной налоговой проверки от 21.12.2011 № 14 (том 3 л. д. 14 – 15, том 4).

Инспекция направила обществу уведомление от 28.12.2011 № 33 о рассмотрении материалов проверки в 10 часов 00 минут 25.01.2012, получив которое общество письмом от 24.01.2012 сообщило инспекции, что в связи с проведением управлением повторной налоговой проверки общества считает «вынесение решения по акту выездной налоговой проверки от 21.12.2011 нецелесообразным».

29 декабря 2011 года управление вынесло решение № 4 о проведении повторной выездной налоговой проверки общества в порядке контроля вышестоящим налоговым органом за деятельностью инспекции и направило обществу требование о представлении документов (том 3, л. д. 23 – 25).

26 января 2012 года инспекция вынесла решение № 3 о привлечении общества к ответственности за совершение налогового правонарушения в виде 685 386 136 рублей штрафа. Обществу начислена недоимка по налогам в сумме 6 355 960 732 рублей и пени – 1 967 280 059 рублей 85 копеек (том 5, л. д. 2 – 151). Копию решения от 26.01.2012 № 3 с приложениями получил 26.01.2012 директор общества Фиров Х.Б.

27 января 2012 года инспекция приняла решение № 1 о применении обеспечительных мер, которым в обеспечение взыскания недоимки, пеней и штрафов, указанных в решении налогового органа от 26.01.2012 № 3, запретила обществу без

согласия инспекции отчуждать указанное в решении имущество, а также приостановила все расходные операции по расчетным счетам общества в указанных в решении банках (том 1, л. д. 10 – 21).

Общество обратилось в управление с апелляционной жалобой на решение инспекции от 26.01.2012 № 3.

Управление решением от 05.03.2012 № 5-ап отказало в удовлетворении апелляционной жалобы, утвердило решение инспекции от 26.01.2012 № 3 и признало указанное решение вступившим в законную силу.

Не согласившись с названными ненормативными актами налоговых органов, общество оспорило их в судебном порядке.

Как следует из материалов дела и подтверждено в судебном заседании кассационной инстанции, предметом оспаривания по данному делу являлись ненормативные акты налоговых органов, а основанием для признания их недействительными – нарушение порядка их принятия, иные основания для признания решений налоговых органов недействительными общество не заявляло.

Согласно пункту 2 статьи 101 Кодекса руководитель (заместитель руководителя) налогового органа **извещает** о времени и месте рассмотрения материалов налоговой проверки лицо, в отношении которого проводилась эта проверка.

Лицо, в отношении которого проводилась налоговая проверка, вправе участвовать в процессе рассмотрения материалов указанной проверки лично и (или) через своего представителя. Лицо, в отношении которого проводилась налоговая проверка, вправе до вынесения предусмотренного **пунктом 7** статьи 101 Кодекса решения знакомиться со всеми материалами дела, включая материалы дополнительных мероприятий налогового контроля.

Неявка лица, в отношении которого проводилась налоговая проверка (его представителя), извещенного надлежащим образом о времени и месте рассмотрения материалов налоговой проверки, не является препятствием для рассмотрения материалов налоговой проверки, за исключением тех случаев, когда участие этого лица будет признано руководителем (заместителем руководителя) налогового органа обязательным для рассмотрения этих материалов.

Несоблюдение должностными лицами налоговых органов требований, установленных Кодексом, может являться основанием для отмены решения налогового органа вышестоящим налоговым органом или судом. Нарушение существенных условий процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки является основанием для отмены вышестоящим налоговым органом или судом решения налогового органа о

привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения. К таким существенным условиям относится обеспечение возможности лица, в отношении которого проводилась проверка, участвовать в процессе рассмотрения материалов налоговой проверки лично и (или) через своего представителя и обеспечение возможности налогоплательщика представить объяснения. Основаниями для отмены решения налогового органа вышестоящим налоговым органом или судом могут являться иные нарушения процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки, если только такие нарушения привели или могли привести к принятию руководителем (заместителем руководителя) налогового органа неправомерного решения (пункт 14 статьи 101 Кодекса).

Вывод судебных инстанций о нарушении инспекцией пункта 8 статьи 101 Кодекса, поскольку инспекция не оценила доводы налогоплательщика, изложенные в письме от 24.01.2012, является несостоятельным, так как указанное письмо не содержит доводов относительно принятого инспекцией решения о привлечении налогоплательщика к ответственности. Как следует из материалов дела и подтверждено в судебном заседании кассационной инстанции представителем общества, налогоплательщик был надлежаще извещен о времени и месте рассмотрения материалов налоговой проверки. Доказательства того, что общество не имело возможности направить своего представителя в инспекцию 25.01.2012 для участия в рассмотрении материалов проверки или направить свои письменные возражения, общество не представило. Не представлены и доказательства о том, что общество заявляло ходатайство об отложении рассмотрения материалов проверки. Вывод судебных инстанций о том, что письмо общества от 24.01.2012 следует квалифицировать в качестве ходатайства об отложении рассмотрения материалов проверки, не основан на конкретных доказательствах.

Судебные инстанции установили, что общество надлежаще извещено инспекцией о времени и месте рассмотрения материалов проверки и имело возможность участвовать в их рассмотрении.

При условии, что инспекция реально обеспечит право общества на участие в рассмотрении материалов налоговой проверки, включая ознакомление с дополнительно полученными материалами, фактическая реализация предоставленных прав зависит исключительно от волеизъявления налогоплательщика и (или) его представителя.

Учитывая соблюдение инспекцией порядка привлечения общества к налоговой ответственности, у управления отсутствовали основания для его отмены по апелляционной жалобе налогоплательщика. Следовательно, отсутствуют и основания для признания недействительным решения управления от 05.03.2012 № 5-АП.

Согласно пункту 1 статьи 100 Кодекса по результатам выездной налоговой проверки в течение двух месяцев со дня составления справки о проведенной выездной налоговой проверке уполномоченными должностными лицами налоговых органов должен быть составлен в установленной форме акт налоговой проверки.

Пунктом 2 статьи 100 Кодекса предусмотрено, что акт налоговой проверки подписывается лицами, проводившими соответствующую проверку, и лицом, в отношении которого проводилась эта проверка (его представителем).

В акте налоговой проверки указываются фамилии, имена, отчества лиц, проводивших проверку, их должности с указанием наименования налогового органа, который они представляют, а также документально подтвержденные факты нарушений законодательства о налогах и сборах, выявленные в ходе проверки, или запись об отсутствии таковых (подпункты 3, 12 пункта 3 статьи 100 Кодекса).

Форма и требования к составлению акта налоговой проверки устанавливаются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов (пункт 4 статьи 100 Кодекса).

Требования к составлению акта налоговой проверки утверждены приказом Федеральной налоговой службы от 25.12.2006 № САЭ-3-06/892@ «Об утверждении форм документов, применяемых при проведении и оформлении налоговых проверок; оснований и порядка продления срока проведения выездной налоговой проверки; порядка взаимодействия налоговых органов по выполнению поручений об истребовании документов; требований к составлению акта налоговой проверки».

В пункте 1.10 требований указано на необходимость подписания акта выездной (повторной выездной) налоговой проверки лицами, проводившими проверку, и лицом, в отношении которого проводилась проверка (его представителем).

Согласно пункту 1 статьи 101 Кодекса акт налоговой проверки, другие материалы налоговой проверки и дополнительных мероприятий налогового контроля, в ходе которых были выявлены нарушения законодательства о налогах и сборах, а также представленные проверяемым лицом (его представителем) письменные возражения по акту должны быть рассмотрены руководителем (заместителем руководителя) налогового органа, проводившего налоговую проверку, и решение по ним должно быть принято в течение 10 дней со дня истечения срока, указанного в пункте 6 статьи 100 Кодекса.

По смыслу статьи 101 Кодекса на основании акта проверки, в котором отражаются документально подтвержденные факты нарушений законодательства о налогах и сборах, выявленные в ходе проверки, руководитель (заместитель руководителя) налогового органа выносит решение о привлечении или об отказе в привлечении налогоплательщика

к ответственности за совершение налогового правонарушения, в котором указываются размер выявленной недоимки и соответствующих пеней, а также подлежащий уплате штраф.

Судом первой инстанции установлено, что на основании решения руководителя инспекции от 01.03.2011 № 35 в состав проверяющих общество включена Волгина В.А. – заместитель начальника отдела выездных налоговых проверок инспекции, которая осуществляла проверку до издания приказа от 29.08.2011 № 41 (том 3, л. д. 130, 133). В соответствии с приказом инспекции от 19.08.2011 № 01/5-026/81 контракт с Волгиной В.А. расторгнут 26.08.2011, она освобождена от замещаемой должности, уволена с государственной службы и в связи с этим исключена из состава проверяющих до окончания срока проверки и составления акта.

В силу положений статей 100 и 101 Кодекса, неподписание акта одним из участвовавших в проверки проверяющим, уволенным во время проверки и не работавшим в инспекции на дату составления акта, не является существенным нарушением процедуры рассмотрения материалов проверки, поскольку право принять решение о привлечении к налоговой ответственности принадлежит руководителю налогового органа по результатам рассмотрения материалов проверки.

В данном случае, как установили суды, акт налоговой проверки от 21.12.2011 № 14 составлен и подписан проверявшими общество главным государственным налоговым инспектором отдела выездных налоговых проверок инспекции Быковым А.Х. и главным государственным налоговым инспектором отдела выездных налоговых проверок Дуковым А.Г. В соответствии со статьей 100 Кодекса акт проверки также подписан представителями общества – директором Фировым Х.Б. и главным бухгалтером Ногеровой О.В., а его копия с приложениями вручена директору общества 23.12.2011.

Суды не установили обстоятельств, свидетельствующих о том, что неподписание акта Волгиной В.А. повлияло на принятие руководителем инспекции решения по результатам рассмотрения материалов выездной налоговой проверки. Таким образом, вывод судебных инстанций о том, что акт проверки является незаконным, в связи с отсутствием подписи Волгиной В.А., а решение, принятое инспекцией в отсутствие соответствующего требованиям налогового законодательства акта проверки, является недействительным и нарушает права и законные интересы налогоплательщика не основан на нормах права.

В соответствии с пунктом 10 статьи 89 Налогового Кодекса Российской Федерации, повторной выездной налоговой проверкой налогоплательщика признается выездная налоговая проверка, проводимая независимо от времени проведения

предыдущей проверки по тем же налогам и за тот же период. Вышестоящим налоговым органом может проводиться повторная выездная налоговая проверка налогоплательщика в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего проверку.

29 декабря 2011 года управление приняло решение № 4 о проведении повторной выездной налоговой проверки общества в порядке контроля управлением за деятельностью инспекции, после составления последней акта проверки и вручения его налогоплательщику.

Согласно Кодексу налоговая проверка завершается составлением акта проверки. В статье 89 Кодекса отсутствует положение о том, что повторная налоговая проверка может быть проведена вышестоящим органом только после рассмотрения материалов первоначальной проверки. Задача контроля за деятельностью нижестоящего налогового органа может быть реализована вышестоящим налоговым органом после составления акта проверки. Статьей 89 Кодекса не установлены ограничения в назначении и проведении повторной выездной налоговой проверки в качестве контроля за налоговым органом до вынесения решения по первоначальной выездной налоговой проверке.

Отклонив довод управления о том, что целью повторной налоговой проверки являлся контроль за деятельностью инспекции, судебные инстанции не установили нарушение прав и законных интересов проверяемого лица. Общество не указало на наличие таких нарушений. При таких обстоятельствах у судебных инстанций отсутствовали основания для признания недействительным решения управления от 29.12.2011 № 4.

Поскольку в качестве оснований для признания оспариваемых ненормативных актов общество заявило только нарушение налоговыми органами порядка их вынесения и иные основания о неправомерности принятых инспекцией и управлением решений не заявляло, что подтверждено представителем общества в судебном заседании кассационной инстанции, судебные инстанции обоснованно не исследовали по своей инициативе фактические обстоятельства, связанные с начислением обществу решением инспекции от 26.01.2012 № 3 налоговых платежей.

Поскольку судебные инстанции установили обстоятельства, связанные с принятием оспариваемых ненормативных актов, но неправильно применили нормы материального права при вынесении обжалуемых судебных актов, суд кассационной инстанции считает возможным, отменив судебные акты, принять новое решение об отказе в удовлетворении заявленных обществом требований, не направляя дело на новое рассмотрение.

Руководствуясь статьями 274, 286 – 289 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Федеральный арбитражный суд Северо-Кавказского округа

ПОСТАНОВИЛ:

решение Арбитражного суда Кабардино-Балкарской Республики от 09.06.2012 и постановление Шестнадцатого арбитражного апелляционного суда от 21.08.2012 по делу № А20-895/2012 отменить.

Отказать ООО «Каскад» в удовлетворении заявленных требований.

Постановление вступает в законную силу со дня его принятия.

Председательствующий

Л.Н.Воловик

Судьи

Т.Н. Дорогина

Т.В. Прокофьева