

В Судебную коллегия Верховного Суда РФ

Заявитель:

ООО Трест «Общество»,
ОГРН 505555555, ИНН 77777777
127247, г. Москва, ... шоссе, 100, стр. 2

Заинтересованное лицо:

Инспекция ФНС РФ № 13 по г. Москве,
105064, г. Москва, ул. Земляной Вал, 9
дело № А40-4040404040

КАССАЦИОННАЯ ЖАЛОБА

Решением Арбитражного суда г. Москвы от 13.00.2018 в удовлетворении заявления ООО Трест «Общество» (далее - ООО Трест «Общество», Общество, Заявитель) о признании незаконными действий Инспекции ФНС РФ № 13 по г. Москве (далее - Инспекция, Налоговый орган) по частичному внесению в лицевой счет Общества изменений по налогу на прибыль по уточненным налоговым декларациям за 2010-2012 годы отказано.

Постановлением Девятого арбитражного апелляционного суда от 16.00.2018 апелляционная жалоба на это решение оставлена без удовлетворения.

Постановлением Арбитражного суда Московского округа от 03.00.2018 указанные решения оставлены без изменения.

Полагаем, что это решение в части налога на прибыль за 2011 год является незаконным и необоснованным по следующим основаниям.

Обстоятельства дела.

26.11.2014 по материалам выездной налоговой проверки в отношении Заявителя за 2010-2012 годы Инспекцией Решением № 624 в связи с исключением из налогооблагаемой базы затрат в размере 155.322.565 руб. доначислен, среди прочего, налог на прибыль за 2011 год в размере 31.064.513 руб.

На основании рекомендаций, изложенных в пп. 4 пункта 5 Решения Налогового органа, об исправлении документов бухгалтерского и налогового учета (л. 98 Решения) 08.02.2016 Общество произвело исправительные проводки, увеличив налогооблагаемую базу по налогу на прибыль за 2011 г. на указанные 155.322.565 руб. Данное обстоятельство отражено в представленной суду бухгалтерской справке № 00000001 от 27.01.2017 года. Задолженность перед бюджетом по налогу на прибыль за 2011 год в размере 31.064.513 руб. в учете ООО Трест «Общество» также была зафиксирована.

В связи с поступлением с участков производства работ по месту нахождения филиалов Общества (г. Город и г. Город-1) первичных учетных документов, подтверждающих дополнительные расходы за 2011 год, которые Обществом ранее к налоговому учету не предъявлялись и в ходе выездной налоговой проверки не учитывались, указанные расходы были отражены в бухгалтерском учете. Согласно имеющимся у суда бухгалтерской справке №

00000002 от 27.01.2017 г. и оборотно-сальдовой ведомости по счету 20.1 (затраты на производство), сумма расходов, ранее не предъявленных к налоговому учету, в т. ч. и при выездной проверке, составила 166.107.399,44 руб.

На этом основании 01.02.2017 Общество подало уточненные налоговые декларации, в соответствии с которыми с учетом расходов, ранее не предъявленных к налоговому учету, налоговая база для начисления налога на прибыль за 2011 г. отсутствовала, поскольку расходы превышали доходы:

- дополнительные расходы по налогу на прибыль 2011 год согласно уточненной декларации - 166.107.399,44 руб.;

- расходы, исключенные по налогу на прибыль за 2011 год по решению Налогового органа - 155.322.565 руб.

В итоге сумма убытков по налогу на прибыль за 2011 год в уточненной декларации была отражена в (-) 10.784.834,44 руб.

Налоговый орган согласился с наличием убытков в размере 166.107.399,44 руб., вместе с тем корректировки по налогу на прибыль за 2011 год призвел исходя не из 166.107.399,44 руб., а из 10.784.834,44 руб., вероятно, ошибочно полагая, что бухгалтерский и налоговый учет в части исключения 155.322.565 руб. по налогу на прибыль 2011 год по решению Налогового органа Обществом скорректирован не был.

Как видно из отзыва Инспекции, налоговая база убавлена на указанные 10.784.835 руб., а налог на прибыль за 2011 год уменьшен на 2.156.967 руб. ($10.784.835 * 20\%$) (л.л. 3-4 отзыва).

Эти обстоятельства стали основанием для обращения в арбитражный суд, поскольку исчисления по уменьшению налога на прибыль за 2011 год необходимо было произвести не из суммы **10.784.835 руб.**, которая **явилась убытком, результатом затрат**, а из 166.107.399,44 руб. самих затрат, что привело бы к «обнулению» предъявленной по результатам выездной налоговой проверки налога на прибыль за 2011 год всей суммы в 31.064.513 руб.

Выводы судов 1.

Основной довод суда первой инстанции при отказе в удовлетворении заявления ООО Трест «Общество» в том, что *«подача уточненной декларации по налогу за проверенный налоговым органом в ходе выездной или камеральной проверки налоговый (отчетный) период не может изменять отраженные в решении по налоговой проверке результаты такой проверки...»* (л. 3, абз. 3 решения), при этом *«реальные налоговые обязательства должны определяться налоговым органом только в процессе проведения выездной проверки до ее завершения...»* (л. 3 абз. 5 решения).

Такое же, по нашему мнению, ошибочное мнение высказано и судом апелляционной инстанции: *«реальные налоговые обязательства должны определяться налоговым органом только в процессе проведения выездной проверки до ее завершения и отражения результатов в итоговом решении, принимаемом в порядке, установленном статьей 101 НК РФ. После окончания выездной проверки и оформления ее результатов в решении любые заявления налогоплательщика о неучтенных расходах и/или доходах, льготах или иные данные, изменяющие обнаруженные и зафиксированные в ходе проверки дополнительные налоговые обязательства и налоговые правонарушения подлежат учету исключительно в порядке статьи 81 НК РФ путем подачи уточненной декларации, без возможности изменения произведенных на*

основании решения по налоговой проверке начислений по налогам, пеням и штрафам» (п. 4, абз. 4 постановления).

Иными словами, это означает, что суммы, отраженные в Решении № 624 от 26.11.2014 по выездной налоговой проверке в отношении Заявителя, выводами камеральной проверки, проведенной по уточненным налоговым декларациям, изменить невозможно.

Суд апелляционной инстанции, делая вывод об обязанности определить размер реальных налоговых обязательств, вместе с тем считает, что они *«должны определяться налоговым органом только в процессе проведения выездной проверки до ее завершения и отражения результатов в итоговом решении, принимаемом в порядке, установленном статьей 101 НК РФ. После окончания выездной проверки и оформления ее результатов в решении любые заявления налогоплательщика, изменяющие обнаруженные и зафиксированные в ходе проверки дополнительные налоговые обязательства и налоговые правонарушения, могут быть сделаны и проверены исключительно в порядке статьи 81 НК РФ путем подачи уточненной декларации, но без возможности изменения произведенных на основании решения по выездной налоговой проверке начислений по налогам, пеням и штрафам».*

Доводы Общества.

Согласно ст. 57 Конституции РФ каждый обязан платить **только законно установленные** налоги, при этом в соответствии с ч. 1 ст. 8 НК РФ под налогом понимается **часть собственности** налогоплательщика.

Для изъятия справедливой и адекватной части собственности налоговое законодательство, в частности, статьями 247 и 274 НК РФ установило в отношении налога на прибыль такой элемент налогообложения как налоговая база, которая определяется как полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов. В случае искажения налоговой базы (увеличения или уменьшения доходов или расходов) налоговые обязательства становятся нереальными и ведут к изъятию собственности налогоплательщика в большем или меньшем размере, чем это предусмотрено законом.

Конституционный суд РФ периодически указывает на необходимость установления действительных налоговых обязательств (см. Определения № 2470-О от 26.10.2017, № 2468-О от 26.10.2017, № 2670-О от 20.12.2016, № 2551-О от 19.11.2015 и др.).

В Определении от 4 июля 2017 г. № 1440-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Бунеева Сергея Петровича на нарушение его конституционных прав положениями статей 146, 153, 154, 247-249 и 274 Налогового кодекса Российской Федерации» Конституционный Суд РФ установил, что положения Налогового кодекса РФ *«не допускают возможности доначисления налогоплательщику сумм налогов в размере большем, чем это установлено законом, поскольку сами определяют размер налоговой обязанности исходя из фактических показателей хозяйственной деятельности* налогоплательщика. Такое законодательное регулирование согласуется с конституционными предписаниями, правовыми позициями Конституционного Суда Российской Федерации и Европейского Суда по правам человека».

По мнению этого Суда *«из этого же исходит и правоприменительная практика, которая с учетом всего многообразия хозяйственных отношений в сфере осуществления предпринимательской деятельности ориентируется на признание налоговой выгоды необоснованной, в частности, в случаях, если для*

целей налогообложения учтены операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом или учтены операции, не обусловленные разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера); это, в свою очередь, **предполагает доначисление суммы налогов и сборов, подлежащих уплате в бюджет так, как если бы налогоплательщик не злоупотреблял правом**, на основании соответствующих положений Налогового кодекса Российской Федерации, регулирующих порядок исчисления и уплаты конкретного налога и сбора (постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12 октября 2006 года № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды»)).

Согласно п. 7 указанного Постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды», если **«налогоплательщик для целей налогообложения учел операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом, суд определяет объем прав и обязанностей налогоплательщика исходя из подлинного экономического содержания соответствующей операции»**.

Верховный Суд РФ, в очередной раз в недавних Определениях от 26.01.2018 № 305-КГ17-14588 и от 06.03.2018 № 304-КГ17-8961 обращая внимание на эту правовую позицию, указал, что она (эта позиция) **«носит универсальный характер, поскольку направлена на обеспечение справедливого и равного налогообложения»**.

Президиум Высшего Арбитражного Суда РФ в Постановлении от 03.07.2012 № 2341/12 также акцентировал внимание на необходимости установления **реального размера** предполагаемой налоговой выгоды и понесенных налогоплательщиком затрат при исчислении налога на прибыль. **«Иной правовой подход влечет искажение реального размера налоговых обязательств по налогу на прибыль»**.

Суды первой и апелляционной инстанции, делая вывод о том, что **«реальные налоговые обязательства должны определяться... только в процессе проведения выездной проверки до ее завершения и отражения результатов в итоговом решении»**, фактически связывают свои резюмирования не с правом как таковым на обеспечение справедливого и равного налогообложения, а с процедурными вопросами.

Опять же Верховный Суд РФ в Определении от 16.02.2018 № 302-КГ17-16602 заявил, что **«налоговое администрирование должно осуществляться с учетом принципа добросовестности, предполагающего учет законных интересов плательщиков налогов и недопустимость создания условий для взимания налогов сверх того, что требуется по закону»**. На основании постановления Конституционного Суда РФ от 16.07.2004 № 14-П Верховный Суд РФ делает вывод, что **«механизм налогообложения должен обеспечивать полноту и своевременность взимания налогов и сборов с обязанных лиц и одновременно – надлежащий правовой характер деятельности уполномоченных органов и должностных лиц, связанной с изъятием средств налогообложения»**.

Именно для установления действительных налоговых обязательств наше Общество воспользовалось предусмотренным ст. 81 НК РФ правом на внесение изменений в налоговую декларацию и расчеты.

Для определения правильности представленных изменений согласно ст. ст. 87-89 НК РФ налоговый орган обязан был провести проверку, целью которой

является не ущемление прав налогоплательщика, а контроль за соблюдением им законодательства о налогах и сборах, как в форме камеральной налоговой проверки, так и в виде повторной выездной.

Так, в соответствии с подпунктом 2 пункта 10 ст. 89 НК РФ налоговым органом, ранее проводившем проверку (в данном случае ИФНС № 13), **может производиться повторная выездная налоговая проверка «в случае представления налогоплательщиком уточненной налоговой декларации, в которой указана сумма налога в размере, меньшем ранее заявленного. В рамках этой повторной выездной налоговой проверки проверяется период, за который представлена уточненная налоговая декларация».**

Очевидно, что при установлении **повторной выездной налоговой проверкой** действительных налоговых платежей ООО Трест «Общество» ее **результаты отменяют выводы первоначальной проверки.**

Суды должны были дать оценку неправомерным действиям Налогового органа по выбору необходимых способов налогового контроля, преследуя при этом цель *недопустимости создания условий для взимания налогов сверх того, что требуется по закону.* Действия и решения Инспекции не должны были остаться без внимания судов (Определение Верховного Суда РФ от 26.01.2018 № 305-КГ17-14588).

Неучет этих реальных налоговых обязательств в этом случае влечет изъятие части собственности налогоплательщика четырежды. В первый раз за счет увеличения недоимки в несколько раз, поскольку прибыль определена без учета всех приведенных и установленных Инспекцией затрат. Во второй раз при применении ст. 122 НК РФ размер штрафа также значительно увеличился, т.к. он зависит от суммы недоимки. В третий раз увеличение изымаемой собственности произошло за счет повышения суммы пеней, также связанных с размером основной недоимки. И в четвертый - размер неуплаченных налогов и пеней предлагается взыскать непосредственно с руководителя ООО Трест «Общество» Коломийцева С.В. в рамках уголовного дела.

Таким образом, Инспекция для установления фактического состояния баланса по налогам между бюджетом и налогоплательщиком обязана была провести такие мероприятия налогового контроля, которые могли бы установить действительные налоговые обязательства Заявителя. В данном случае при наличии ранее проведенной выездной налоговой проверки по 2010-2012 годам это можно было сделать посредством предусмотренной в пп. 2 п. 10 ст. 89 НК РФ повторной выездной налоговой проверкой.

Как следует из выводов суда кассационной инстанции *«согласно п. 10 ст. 89 НК РФ при проведении повторной выездной налоговой проверки может быть проверен период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении повторной выездной налоговой проверки»*, поэтому реальные налоговые обязательства за 2011 год проверены не могут быть (лл. 7 и 8 постановления).

Из определения Верховного Суда РФ от 16.03.2018 № 305-КГ17-19973 следует иной вывод. Установлено, что налоговым законодательством предусмотрена возможность подачи уточненной декларации за период, который находится за пределами трех лет, в связи с чем возможность проведения налоговой проверки за пределами указанного срока согласно абзацу 6 пункта 10 статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации соответствует принципам и целям налогового регулирования и не нарушает баланса частных и публичных интересов. Налоговое законодательство не ограничивает возможность представления уточненной декларации и назначения повторной

проверки в соответствии с указанной нормой.

Судебная коллегия Верховного Суда Российской Федерации, отменяя состоявшиеся по делу судебные акты, в тоже время нашла правильным вывод судов об отсутствии ограничения по глубине проведения повторной выездной налоговой проверки в рассматриваемой ситуации.

Налогоплательщик не ограничен каким-либо сроком в праве подачи уточненной налоговой декларации и согласно абзацу третьему пункта 4 статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации в случае ее представления в рамках соответствующей выездной налоговой проверки проверяется период, за который представлена уточненная налоговая декларация (в части внесенных уточнений). Данное правило исключает применение трехлетнего ограничения на глубину проведения выездной проверки, установленного абзацем вторым пункта 4 статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации.

Следует отметить, что налоговый орган фактически уже внес изменения в результаты выездной налоговой проверки, но сделал это не в тех размерах, которых предусмотрены налоговым законом.

Арбитражный суд Московского округа постановил, что подача уточненных налоговых деклараций за 2011 год в 2017 году *«свидетельствует о направленности действий налогоплательщика не на установление действительных налоговых обязательств, а на минимизацию произведенных ранее доначислений»* (п. 7 постановления).

Этот риторический вывод лишь означает, что минимизация ранее произведенных доначислений как раз и является установлением действительных налоговых обязательств.

Выводы судов 2.

По мнению судов, в силу ст. 274 НК РФ не могут учитываться в качестве переплаты по налогу, влияющей на сумму налога, начисленного по результатам выездной проверки, поскольку по первичным декларациям сумма налога к уплате, в частности, за 2011 год была минимальна - 3.758 руб., а, поскольку, согласно ст.ст. 247, 274, 283, 286 НК РФ, разница между полученными доходами и понесенными расходами не может быть меньше 0, то требования Общества незаконны.

Доводы Общества.

Этот вывод ошибочен.

Первичная налоговая декларация за 2011 года, в которой налог на прибыль указан в размере 3.758 руб., была представлена до проведения выездной налоговой проверки по этому налогу и за этот период (28 марта 2012 года).

Как указано ранее, задолженность перед бюджетом по налогу на прибыль за 2011 год на основании решения Инспекции по выездной проверке от 26.11.2014 в размере 31.064.513 руб. в учете ООО Трест «Общество» была зафиксирована позднее.

Об этом говорят также представленные Налоговым органом карточки расчетов с бюджетом (КРСБ). В КРСБ по налогу на прибыль, зачисляемой в федеральный бюджет, на листе 4 в строке за 02.04.2015 по результатам решения выездной налоговой проверки от 26.11.2014 за налогоплательщиком зафиксирована задолженность в 31.064.451 руб.

Налоговый орган, принимая к учету представленные за 2011 год по уточненной налоговой декларации затраты в размере 166.107.399,44 руб., тоже

исходил из задолженности по налогу на прибыль за этот период в 31.064.451 руб.

Таким образом, «обнуление» размера налога на прибыль за 2011 год на основании уточненных налоговых деклараций должно быть произведено не из суммы в 3.758 руб., а из 31.064.451 руб., как это определено в КРСБ.

Указанные доводы были представлены суду, однако рассмотрены не были, что свидетельствует о незаконности и необоснованности судебного решения, о недостаточности судебного контроля за решениями Инспекции, об отказе в защите прав налогоплательщика.

На основании изложенного, в соответствии со ст. 57 Конституции РФ, ст. ст. 8, 81, 87-89, 247, 274 НК РФ, гл. 35 АПК РФ, -

просим:

Передать дело на рассмотрение Судебной коллегии Верховного Суда РФ.

Решение Арбитражного суда г. Москвы от 13.00.2018, Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 16.09.2018 и Постановление Арбитражного суда Московского округа от 03.09.2018 в части уточненных деклараций по налогу на прибыль за 2011 год отменить.

Вынести новый судебный акт:

1) признать действия Инспекции Федеральной Налоговой Службы № 13 по г. Москве по частичному внесению в лицевой счет ООО Трест «Общество» изменений согласно уточненной налоговой декларации за 2011 год - в размере 3 430 руб. и в размере 328 руб. не соответствующими указанным в принятых уточненных налоговых декларациях по налогу на прибыль за 2011 год расходам, налогооблагаемой базе для исчисления налога на прибыль за этот же период и имеющимся у Общества убыткам, незаконными;

2) обязать устранить допущенные нарушения прав и законных интересов заявителя путем уменьшения суммы налога на прибыль за 2011 г. до нулевого показателя в связи с отсутствием налогооблагаемой базы;

3) возложить на ИФНС № 13 по г. Москве обязанность исключить из лицевого счета налогоплательщика сумму налога на прибыль за 2011 год, учтенную как недоимка, а также суммы пеней и штрафов, начисленных на сумму недоимки.

Приложение:

- копия решения Арбитражного суда г. Москвы от 13.02.2018;
- копия постановления Девятого арбитражного апелляционного суда от 16.04.2018;
- копия постановления Арбитражного суда Московского округа от 03.08.2018;
- квитанция об оплате государственной пошлины;
- электронная выписка из ЕГРЮЛ;
- копия приказа о назначении на должность директора ООО Трест «Общество».

Генеральный директор
ООО Трест «Общество»