

**Повторная выездная налоговая проверка в практике
Конституционного Суда РФ 2018 года:
дело АО «Ремонтно-реставрационные работы»**

(Определение КС РФ от 27.02.2018)

Черепанов Сергей Алексеевич,

кандидат юридических наук, доцент кафедры финансового права

Уральского государственного юридического университета

Екатеринбург, 2019

Основные обстоятельства спора с участием АО «РРР»

I. Первоначальная выездная налоговая проверка общества

1. В отношении общества ИФНС России по Кировскому району г.Екатеринбурга проведена ВНП, в решении № 293-12 от 30.12.2013 констатировано получение заявителем необоснованной налоговой выгоды в виде налоговых вычетов по НДС, примененных по сделкам с ООО «УралПромСтрой», ООО «Интер-Строй», ООО «СтройМастер».
2. В части налога на прибыль организаций относительно тех же самых сделок доначисления не произведены.

II. Досудебное обжалование решения ВМП

1. Решение ВМП № 293-12 от 30.12.2013 обжаловано обществом в УФНС России по Свердловской области в апелляционном порядке.
2. Решением УФНС России по Свердловской области № 231/14 от 21.04.2014 отменено Решение ВМП № 293-12 от 30.12.2013 в части ряда пунктов, включая эпизод доначисления НДС по сделкам общества с ООО «УралПромСтрой», ООО «Интер-Строй», ООО «СтройМастер».

Основной аргумент отмены – недоказанность факта получения необоснованной налоговой выгоды

III. Проведение повторной ВМП

1. УФНС России по Свердловской области вынесено решение № 17-12/8 от 30.06.2014 о назначении повторной ВМП общества.

2. **Итог повторной ВМП** - решение УФНС России по Свердловской области № 17-12/8 от 01.09.2015 с двумя блоками:
 - снова доначисление обществу НДС по сделкам с ООО «УралПромСтрой», ООО «Интер-Строй», ООО «СтройМастер»;

 - ! доначисление налога на прибыль по сделкам с теми же контрагентами.

Основной мотив всех доначислений в повторной ВМП – получение необоснованной налоговой выгоды

IV. Досудебное обжалование решения повторной ВМП

1. Решение повторной ВМП № 17-12/8 от 01.09.2015, вынесенное УФНС России по Свердловской области, обжаловано обществом в ФНС России.
2. Решение ФНС России № СА-4-9/22274@ от 18.12.2015 по итогам рассмотрения апелляционной жалобы:
 - отменить решение повторной ВМП в части НДС, доначисленного по сделкам общества с ООО «УралПромСтрой», ООО «Интер-Строй», ООО «СтройМастер» (пп. 3 п. 3. ст. 140 НК РФ).

Причина частичной отмены итогов повторной ВМП – незаконное ее назначение вопреки п. 10. ст. 89 НК РФ во взаимосвязи с правовыми позициями Президиума ВАС РФ по делу *ИП Зыкова С.В.* (постановление № 15129/11 от 03.04.2012).

В Постановлении Президиума ВАС РФ от 03.04.2012 № 15129/11 (по делу ИП Зыкова С.В.) сформулированы два основных критерия оценки обоснованности назначения повторной выездной налоговой проверки :

- ❑ первоначальная налоговая проверка являлась неэффективной, носила фрагментарный характер и не была направлена на проверку рисков, закрепленных Концепцией системы планирования выездных налоговых проверок (Приказ ФНС от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@);
- ❑ повторная налоговая проверка была направлена не только на доначисление налогов по кругу тех же обстоятельств и правонарушений, которые были выявлены в результате первоначальной налоговой проверки, **а также имела и иные цели.**

VI. Требования общества, обращенные к КС РФ

А) Признать несоответствующими Конституции РФ взаимосвязанные положения абз. 4 и 5 п. 10 ст. 89, пп. 3 п. 3 ст. 140 НК РФ как допускающие по смыслу, придаваемому им правоприменительной практикой, частичную, а не полную отмену решения, вынесенного по итогам повторной ВМП, при наличии доказательств незаконности ее изначального назначения как таковой.

Ключевые аргументы по этому требованию жалобы:

- базовые требования к повторной ВМП - необходимость, обоснованность и законность (*Постановление КС РФ от 17.03.2009 № 5-П по заявлению ООО «Варм»*);
- эти требования к повторной ВМП получили развитие в правоприменительной практике в виде Постановления Президиума ВАС РФ от 03.04.2012 № 15129/11 (по делу *ИП Зыкова С.В.*);

Ключевые аргументы по первому требованию жалобы (продолжение):

- Правовые позиции, выраженные в Постановлении Президиума ВАС РФ от 03.04.2012 № 15129/11, доведены до налоговых органов и неопределенного круга налогоплательщиков Письмом ФНС России от 22.08.2014 № СА-4-7/16692;
- Соответственно правоприменительную практику фискальных органов и арбитражных судов по критериями обоснованности назначения повторной ВМП можно было рассматривать как ориентированную соответствующим образом (*Постановления КС РФ от 05.03.2013 № 5-П, от 28.11.2017 № 34-П; Определение КС РФ от 19.07.2016 № 1719-О*).

Ключевые аргументы по первому требованию жалобы (продолжение):

- При отмене решения повторной ВМП в части НДС ФНС России в Решении № СА-4-9/22274@ от 18.12.2015 дословно указала на то, что основанием отмены повторной ВМП является ее проведение с целью доначисления налогов по кругу тех же обстоятельств и правонарушений, которые были выявлены в результате первоначальной налоговой проверки (стр.4).

ФНС России непосредственно использовала критерий незаконности повторной ВМП, определенный в Постановлении Президиума ВАС РФ от 03.04.2012 № 15129/11, и тем самым признала, что, как минимум, в части НДС повторная ВМП общества не имела никаких иных целей, кроме простого повторного доначисления обязательных платежей.

Ключевые аргументы по первому требованию жалобы (продолжение):

Таким образом, по первому требованию жалобы в КС РФ довод общества сводился к тому, что раз ФНС России согласилась с изначальной процедурной незаконностью назначения повторной ВМП, то она не имела права применять пп. 3 п. 3 ст. 140 НК РФ и отменять решение частично, т.к.:

– статья 89 НК РФ не предполагает право признать повторную ВМП частично незаконной, а частично – нет в условиях ее назначения с нарушением закона;

– ВМП представляет из себя единый комплекс мероприятий налогового контроля, как следствие, полученные доказательства не могут быть в дальнейшем разделены на законные и незаконные, тем более в условиях прямой непосредственной взаимосвязи доказательственной базы по основным налогам, например, по НДС и по налогу на прибыль организаций.

Б) Признать несоответствующими Конституции РФ взаимосвязанные положения абз. 4 и 5 п. 10 ст. 89, абз. 2 п. 4 ст. 101 НК РФ как допускающие для цели обоснования доначисления налога на прибыль применение доказательств и выводов налогового органа, использованных для доначисления НДС в ходе повторной ВМП, после отмены в указанной части (в части НДС) решения этой повторной ВМП по основанию незаконности ее назначения.

Ключевые аргументы по этому требованию жалобы:

- согласно буквальному содержанию Постановления Президиума ВАС РФ от 03.04.2012 №15129/11, примененному в деле АО «РРР» ФНС России, незаконной признается повторная ВМП, проводимая исключительно с целью доначисления налогов по кругу тех же самых фактических обстоятельств и правонарушений, которые выявлены при первоначальной налоговой проверке;

Ключевые аргументы по второму требованию жалобы (продолжение):

- Применив критерий из Постановления Президиума ВАС РФ от 03.04.2012 №15129/11, ФНС России согласилась с тем, что использованные в ходе повторной ВМП фактические обстоятельства были известны УФНС России по СО ранее и еще в ходе первоначальной проверки должны были быть использованы для всех возможных доначислений.
- ФНС России своим решением по сути указала на недопустимость использования фактологии по операциям заявителя с ООО «УралПромСтрой», ООО «Интер-Строй», ООО «СтройМастер» применительно к **любым ранее проверенным налогам**, т.к. это безусловно будет свидетельствовать о незаконной повторности.

Ключевые аргументы по второму требованию жалобы (продолжение):

- Решение повторной ВМП, вынесенное УФНС России по СО, и в части НДС, и в части налога на прибыль содержит одни и те же мотивы доначислений – получение необоснованной налоговой выгоды по сделкам с ООО «УралПромСтрой», ООО «Интер-Строй», ООО «СтройМастер».
- Примечательно, что для мотивировки доначислений по налогу на прибыль УФНС России по СО даже не стало применять отдельных, самостоятельных формулировок, ограничившись ровно двумя фразами:

Стр.62 - «Полный комплекс мероприятий налогового контроля в отношении данных контрагентов содержится в разделе НДС решения»;

Стр.63 - «Подробное описание данных контрагентов и доказательства получения ЗАО РРР необоснованной налоговой выгоды в разделе НДС настоящего решения».

Ключевые аргументы по второму требованию жалобы (продолжение):

- УФНС России по СО в данном случае и для отказа в применении вычетов по НДС, и для сокращения расходов налогоплательщика, применяемых для целей исчисления налога на прибыль, фактически использовало одни и те же доказательства, выводы и мотивы.
- Абзац 2 п. 4 ст. 101 НК РФ запрещает использование доказательств, полученных с нарушением НК РФ.
- С учетом решения ФНС России № СА-4-9/22274@ от 18.12.2015 доказательства и мотивировки решения повторной проверки, касающиеся НДС, не могли быть использованы для доначислений по налогу на прибыль организаций в отношении тех же самых сделок.

Ключевые аргументы по второму требованию жалобы (продолжение):

- Иной подход привел к тому, что обстоятельства, которые применительно к НДС фактически признаны ФНС России незаконными, одновременно в отношении тех же самых контрагентов налогоплательщика судами напротив оценены как обоснованные доказательства вменяемых нарушений по налогу на прибыль организаций (*стр. 15-23 постановления 17 ААС от 12.12.2016, стр. 15-17 постановления АС УО от 04.04.2017 по делу № А60-4484/2016*).
- Возникает противоречие со ст. 101.2 НК РФ, согласно которой предметом судебного разбирательства по налоговому спору является решение инспекции с учетом всех изменений и оценок, внесенных вышестоящим налоговым органом (в данном случае – ФНС России).

Итоговые выводы:

Потребность совершенствования процедурных норм НК РФ:

- об основаниях назначения повторных ВНП (ст. 89 НК РФ);
- о правилах оценки и использования доказательств по налоговым спорам, их соотношении между собой;
- об основаниях и пределах допустимости применения расчетного метода исчисления налогов (ст. 31 НК РФ);
- о мотивированности акта проверки (ст. 100 НК РФ) и решения проверки (ст. 101 НК РФ);
- об основаниях и пределах переквалификации сделок (ст. 45 НК РФ).