

Обобщение судебной практики по вопросам применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации

1. При проведении камеральной налоговой проверки налоговый орган не вправе истребовать у налогоплательщика дополнительные сведения и документы, за исключением случаев прямо установленных Налоговым кодексом Российской Федерации (далее – Кодекс, НК РФ) (дело № А50-17601/08).

Предприниматель обратился в суд с заявлением о признании недействительным решения Инспекции принятым по результатам камеральной проверки.

Удовлетворяя требования заявителя, суд исходил из того, что оспариваемое решение принято на основании документов, незаконно истребованных у налогоплательщика.

Из анализа статьи 88 НК РФ следует, что при проведении камеральной налоговой проверки налоговый орган не вправе истребовать у налогоплательщика дополнительные сведения и документы, за исключением четырех случаев:

1) если представление документов вместе с налоговой декларацией (расчетом) предусмотрено НК РФ;

2) документов, подтверждающих право на налоговые льготы;

3) документов, подтверждающих в соответствии со статьей 172 НК РФ правомерность применения налоговых вычетов, при подаче налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, в которой заявлено право на возмещение налога;

4) при проведении камеральной проверки по налогам, связанным с использованием природных ресурсов.

Принимая во внимание, что указанные основания при проведении камеральной налоговой проверки налоговой декларации у налогового органа отсутствовали, Инспекция была не вправе истребовать у налогоплательщика документы.

Учитывая, что использование доказательств, полученных с нарушением настоящего Кодекса, не допускается (пункт 4 статьи 101 НК РФ), а решение инспекции принято на основании документов, незаконно истребованных у налогоплательщика, оспариваемое решение признано судом недействительным.

Постановлениями судов апелляционной и кассационной инстанций решения суда первой инстанции оставлены без изменения.

Аналогичная позиция изложена по делу № А50-17602/08.

2. Длительность проверяемого периода, существенный объем проверяемых и анализируемых документов, большое количество налогов, по которым проводится проверка, разветвленная сеть контрагентов

налогоплательщика являются основаниями для продления срока проведения выездной налоговой проверки (дело № А50-8385/10).

Общество обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным решения вышестоящего налогового органа о продлении срока проведения выездной налоговой проверки.

Оспаривая решение, заявитель указывал, что изложенные в решении управления основания для продления срока проведения выездной налоговой проверки не являются предусмотренными законодательством «иными обстоятельствами», на основании которых налоговая проверка может быть продлена. При вынесении оспариваемого решения управление действовало формально без оценки количества проверяемых и анализируемых документов и необходимого для этого срока. Кроме того, решением управления нарушены права и законные интересы налогоплательщика ввиду применения к нему избыточных мер налогового контроля.

Решением суда первой инстанции, оставленным без изменения кассационным судом, в удовлетворении требований отказано, при этом суды отметили следующее.

Решением инспекции назначена выездная налоговая проверка общества по вопросам соблюдения налогового законодательства. Выездная налоговая проверка началась согласно указанному решению инспекции с одновременной проверкой обособленных подразделений: стационарное рабочее место, офис общества за период охватываемый тремя года по вопросам правильности исчисления и своевременности уплаты семи налогов и сборов.

В последующем инспекция обратилась с ходатайством в управление о продлении сроков проведения выездной налоговой проверки, которое было удовлетворено, срок проведения выездной налоговой проверки в отношении общества продлен до 3-х месяцев.

Согласно п. 6 ст. 89 Кодекса выездная налоговая проверка не может продолжаться более двух месяцев. Указанный срок может быть продлен до четырех месяцев, а в исключительных случаях - до шести месяцев. Основания и порядок продления срока проведения выездной налоговой проверки устанавливаются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

Приказом Федеральной налоговой службы России от 25.12.2006 № САЭ-3-06/892@ утверждены Основания и порядок продления срока проведения выездной налоговой проверки (далее – Основания), пунктом 3 которых предусмотрено, что основанием продления срока проведения выездной (повторной выездной) налоговой проверки могут являться, в том числе иные обстоятельства.

Таким образом, перечень обстоятельств, являющихся основанием для продления срока выездной проверки не является исчерпывающим.

Судами установлено, что решение управления вынесено в соответствии с п. 1 ст. 89 Кодекса, положениями Приказа Федеральной налоговой службы России от 25.12.2006 № САЭ-3-06/892@ уполномоченным лицом и в пределах его компетенции, направленной на обеспечение реализации функций налоговых

органов. При обращении инспекции в управление с запросом в качестве основания для продления срока указано на длительность проверяемого периода, существенный объем проверяемых и анализируемых документов, большое количество налогов, по которым проводится проверка, разветвленная сеть контрагентов налогоплательщика. Названные причины продления срока проведения выездной налоговой проверки изложены в оспариваемом решении управления. Кроме того, решение управления не возлагает на налогоплательщика каких-либо не предусмотренных законодательством обязанностей, не создает препятствий для осуществления предпринимательской и иной экономической деятельности.

3. Постановление о производстве выемки должно содержать сведения о недостаточности представленных проверяемым лицом копий документов и о наличии достаточных оснований полагать возможным уничтожение, сокрытие, изменение или замену проверяемым лицом подлинников документов (дело № А50-5017/10).

Общество обратилось в суд с заявлением о признании недействительным постановления инспекции о производстве выемки документов и предметов, произведенной налоговым органом в порядке, предусмотренном ст. 94 Кодекса.

Из материалов дела следовало, что в рамках проведения выездной налоговой проверки инспекцией вынесено постановление о производстве у проверяемого лица выемки документов и предметов, которое мотивировано неполным представлением копий документов по требованиям налогового органа.

На основании указанного постановления сотрудники налогового органа, с участием понятых, произведена выемка системного блока персонального компьютера, после чего произведено распечатывание информации из программы, в которой налогоплательщиком ведется бухгалтерский и налоговый учет. Через два дня после выемки, системный блок возвращен заявителю.

Отказывая в удовлетворении требований, суд первой инстанции указал на правомерность осуществленной выемки системного блока, поскольку заявителем не представлены документы, истребованные инспекцией, а также отсутствием доказательств нарушения прав и законных интересов налогоплательщика.

Ссылки общества на нарушение его прав отсутствием системного блока в течение 2-х дней и невозможности использования информации, находящейся в нем, судом были отклонены в силу не подтверждения совершения заявителем в этот период хозяйственных операций, требующих их немедленного отражения в бухгалтерском учете, так же как изъятие системного блока не повлекло за собой нарушения сроков сдачи налоговой отчетности заявителем или иных прав.

Постановлением суда апелляционной инстанции, оставленным без изменения кассационным судом, решение суда первой инстанции отменено, требования заявителя удовлетворены. При этом суды исходили из системного толкования статей 31, 89, 94 Кодекса, из которых следует, что в постановлении о производстве выемки налоговый орган должен обосновать (мотивировать) свои выводы о недостаточности представленных проверяемым лицом копий

документов и о наличии достаточных оснований полагать возможным уничтожение, сокрытие, изменение или замену проверяемым лицом подлинников документов.

Вместе с тем, постановление о производстве выемки мотивировано лишь одной причиной - неполного представления копий документов по требованию налогового органа. Формальное указание инспекцией в оспариваемом постановлении на наличие оснований, предусмотренных статьей 94 НК РФ, само по себе не может свидетельствовать о том, что такие основания для производства выемки у нее имелись.

Установив, что в оспариваемом постановлении отсутствуют ссылки на то, какие действия налогоплательщика в ходе выездной налоговой проверки либо какие полученные в результате мероприятий налогового контроля доказательства, налоговый орган счел достаточными для вывода о необходимости проведения выемки системного блока компьютера, учитывая частичное исполнение налогоплательщиком требований инспекции о предоставлении документов, а также тот факт, что часть документов, в том числе, за проверяемый период передано в адрес УНП ГУВД по Пермскому краю, суд апелляционной инстанции пришел к выводу о том, что инспекция не доказала наличие у нее достаточных оснований (мотивов) для принятия оспариваемого постановления об осуществлении выемки у проверяемого лица и удовлетворил заявленные требования.

4. Налогоплательщик вправе не представлять истребованные налоговым органом документы, не только в периоде приостановления проверки, но и если срок их представления оканчивается в периоде такого приостановления (дело № А50-10627/09).

Общество обратилось в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным постановления налогового органа о производстве выемки документов и предметов, признании незаконными действий налогового органа по изъятию документов в помещении налогоплательщика и об обязанности налогового органа возвратить изъятые оригиналы документов согласно описи.

В обоснование своих требований заявитель указывал на отсутствие оснований, предусмотренных статьей 93 НК РФ для выемки документов.

Решением суда первой инстанции, оставленным без изменения судами апелляционной и кассационной инстанций, заявленные требования удовлетворены по следующим основаниям.

В период проведения выездной налоговой проверки, налоговым органом Обществу направлено требование о предоставлении документов, которое налогоплательщиком не исполнено, поскольку на момент установленного в требовании срока его исполнения действовало решение налогового органа о приостановлении проводимой проверки. Непредставление Обществом документов послужило основанием для выемки документов.

В соответствии со ст. 93 Кодекса должностное лицо налогового органа, проводящее налоговую проверку, вправе истребовать у проверяемого лица

необходимые для проверки документы посредством вручения этому лицу (его представителю) требования о представлении документов. Документы, которые были истребованы в ходе налоговой проверки, представляются в течение 10 дней со дня вручения соответствующего требования в виде заверенных проверяемым лицом копий. В случае отказа проверяемого лица от представления запрашиваемых при проведении налоговой проверки документов или непредставления указанных документов в установленные сроки должностное лицо налогового органа, проводящее налоговую проверку, производит выемку необходимых документов в порядке, предусмотренном ст. 94 Кодекса.

В силу п. 9 ст. 89 Кодекса руководитель (заместитель руководителя) налогового органа вправе приостановить проведение выездной налоговой проверки для истребования документов (информации) в соответствии с п. 1 ст. 93.1 Кодекса. На период действия срока приостановления проведения выездной налоговой проверки приостанавливаются действия налогового органа по истребованию документов у налогоплательщика, которому в этом случае возвращаются все подлинники, истребованные при проведении проверки, за исключением документов, полученных в ходе проведения выемки, а также приостанавливаются действия налогового органа на территории (в помещении) налогоплательщика, связанные с указанной проверкой.

Установив, что в предусмотренный для исполнения требования срок проведение выездной проверки было приостановлено, арбитражные суды сделали выводы об отсутствии у налогоплательщика обязанности исполнить указанное требование. Учитывая изложенное, а также принимая во внимание не доказанность наличия реальной угрозы уничтожения, сокрытия, изменения и замены подлинников документов, суды признали незаконными действия налогового органа по изъятию документов у налогоплательщика.

5. Назначение налоговым органом экспертизы по оценке стоимости объектов, при наличии ранее проведенной по инициативе налогоплательщика такой оценки, не является повторной экспертизой. Налоговый орган не связан при выборе эксперта кандидатурами, предложенными налогоплательщиком (дело № А50-39002/09).

Общество обратилось в арбитражный суд с заявлением об оспаривании постановления о назначении экспертизы.

В обосновании заявленных требований налогоплательщик указывал, что налоговый орган неправомерно назначил экспертизу в рамках проводимой выездной налоговой проверки, поскольку ранее по инициативе Общества уже проводилась аналогичная оценка имущественного комплекса внесенного в уставный капитал другого общества. Кроме того, налоговый орган неправомерно не назначил в качестве эксперта лиц предложенных налогоплательщиком.

Отказывая в удовлетворении требований, суды исходили из того, что основанием для привлечения эксперта в рамках налоговой проверки явилась необходимость определения стоимости имущественного комплекса в виде объектов недвижимого имущества внесенных налогоплательщиком в уставный

капитал другого общества в целях проверки правильности исчисления и уплаты проверяемых налогов.

Исходя из положений ст. 95 Кодекса следует, что повторной является экспертиза в том случае, если в рамках одной налоговой проверки в отношении вопроса, требующего специальных познания, экспертиза уже назначалась. Судами установлено, что в данном случае налогоплательщиком самостоятельно проводилась оценка имущества вне рамок проверки. Таким образом, нарушений п. 10 ст. 95 Кодекса налоговым органом не допущено.

Доводы общества о том, что налоговым органом необоснованно не назначено в качестве эксперта лицо предложенное обществом, судами были отклонены.

Действительно, налогоплательщику предоставлено право предложить кандидатуру эксперта согласно п. 7 ст. 95 Кодекса. Вместе с тем, ст. 95 Кодекса не обязывает налоговый орган поручать проведение экспертизы именно лицу, предложенному налогоплательщиком.

Постановлениями судов апелляционной и кассационной инстанций решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

6. Несообщение организацией в налоговый орган в установленный срок информации об открытии счета в отделении банка для проведения операций, совершаемых с использованием расчетных (дебетовых) карт, влечет ответственность, предусмотренную ст. 118 НК РФ (дело № А50-8557/09).

Инспекция, получив сообщение отделения банка об открытии организации трех банковских счетов, провела соответствующую проверку, которая показала, что счета были открыты по заявлению организации в целях проведения расчетов с использованием расчетных банковских карт, выдаваемых отделением банка сотрудникам организации во исполнение заключенных с организацией договоров по обслуживанию банковских карт.

Выявив в ходе проверки факт непредставления организацией в налоговый орган информации об открытии указанных счетов, инспекция приняла оспариваемое решение о ее привлечении к налоговой ответственности на основании пункта 1 статьи 118 Кодекса.

Не согласившись с решением налогового органа, организация обжаловала его в суд. Решением суда первой инстанции, оставленным без изменения судами апелляционной и кассационной инстанций, заявленные требования удовлетворены исходя из следующего.

Статья 118 Кодекса предусматривает ответственность за нарушение срока представления сведений об открытии или закрытии счета в банке, под которым согласно пункту 2 статьи 11 Кодекса понимается расчетный (текущий) или иной счет в банке, открытый на основании договора банковского счета, на который зачисляются и с которого могут расходоваться денежные средства владельца счета. Поскольку, по мнению судов, при открытии счетов, таких как спорные, договор банковского счета не заключается и на эти счета денежные средства третьих лиц не зачисляются (в соответствии с пунктом 4.1.4 заключенных с

отделением банка договоров по обслуживанию банковских карт счета подлежали пополнению самой организацией путем перечисления денежных средств), то, соответственно, они не подпадают под определение счета, содержащееся в пункте 2 статьи 11 Кодекса.

Постановлением Президиума ВАС РФ вышеназванные судебные акты отменены, в удовлетворении требований заявителя отказано.

Как отметила высшая судебная инстанция, исходя из определения, содержащегося в статье 845 ГК РФ, предметом договора банковского счета являются действия банка по проведению расчетов, совершаемые в пользу владельца счета. Источник пополнения денежных средств на счете (путем поступления платежей от третьих лиц или путем зачисления соответствующих сумм самим владельцем счета) не является квалифицирующим признаком рассматриваемого договора, отграничивающим его от иных договоров. Следовательно, то обстоятельство, что счет, предназначенный для проведения расчетов с использованием банковских карт, пополняется за счет денежных средств владельца счета, не является основанием, исключающим квалификацию договора, на основании которого этот счет открывается, как договора банковского счета.

Проведение расчетных операций с использованием банковских карт охватывается содержанием обязательств банка, принимаемых по договору банковского счета. Форма безналичных расчетов (платежными поручениями, по аккредитиву, по инкассо, чеками или путем использования банковских карт) не является признаком, позволяющим выделить договор, заключаемый между банком и владельцем карты, в качестве самостоятельного вида, отличного от договора банковского счета.

На изложенном подходе основывается также регулирование расчетов с использованием расчетных (дебетовых) карт, предусмотренное Положением об эмиссии банковских карт и об операциях, совершаемых с использованием платежных карт от 24.12.2004 № 266-П. Согласно пунктам 1.5, 1.12, 1.13 Положения расчеты с использованием расчетных (дебетовых) карт осуществляются за счет денежных средств клиента, находящихся на его банковском счете, или кредита, предоставляемого кредитной организацией клиенту в соответствии с договором банковского счета при недостаточности или отсутствии на банковском счете денежных средств. Указанные расчетные операции совершаются по банковскому счету, открытому на основании договора банковского счета, предусматривающего совершение операций с использованием расчетных (дебетовых) карт.

Таким образом, несообщение организацией в инспекцию в установленный срок информации об открытии счета в отделении банка для проведения операций, совершаемых с использованием расчетных (дебетовых) карт, влечет ответственность, предусмотренную статьей 118 Кодекса.

7. В отношении решений вынесенных налоговыми органами в рамках статьи 101.4 Кодекса обязательный досудебный порядок урегулирования спора не установлен (дело № А50-1127/10);

Банк обратился в арбитражный суд с заявлением о признании недействительным решения, вынесенного налогового органа в порядке, предусмотренном статьей 101.4 Кодекса.

Налоговый орган с требованиями заявителя не согласился и просил оставить заявление без рассмотрения в связи с несоблюдением обязательного досудебного порядка урегулирования спора.

Судом указанные доводы инспекции отклонены, заявление банка рассмотрено по существу по следующим основаниям.

В соответствии с пунктом 5 статьи 101.2 НК РФ решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения может быть обжаловано в судебном порядке только после обжалования этого решения в вышестоящем налоговом органе.

Из анализа положений Кодекса усматривается, что законодательство о налогах и сборах предусматривает два вида производств по делам о налоговых правонарушениях. Согласно статье 100.1 НК РФ дела о выявленных в ходе камеральной или выездной налоговой проверки налоговых правонарушениях рассматриваются в порядке, предусмотренном статьей 101 НК РФ; дела о выявленных в ходе иных мероприятий налогового контроля налоговых правонарушениях (за исключением правонарушений, предусмотренных статьями 120, 122 и 123 НК РФ) рассматриваются в порядке, предусмотренном статьей 101.4 НК РФ.

Пунктом 7 статьи 101 НК РФ установлено, что по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки выносятся решения, - о привлечении (об отказе в привлечении) к ответственности за совершение налогового правонарушения.

В соответствии с пунктом 8 статьи 101.4 Кодекса по результатам рассмотрения акта и приложенных к нему документов и материалов принимается решение, - о привлечении (об отказе в привлечении) лица к ответственности за налоговое правонарушение.

Таким образом, законодатель разграничивает решения, принимаемые в рамках статьи 101 НК РФ, именуя их решениями о привлечении (об отказе в привлечении) к ответственности за совершение налогового правонарушения, и решения, которые выносятся в порядке статьи 101.4 Кодекса, - решения о привлечении (об отказе в привлечении) лица к ответственности за налоговое правонарушение.

Более того, сравнительный анализ статей 101 и 101.4 Кодекса показывает, что решения выносимые налоговыми органами в рамках указанных статей, имеют различия не только в наименовании решений, но и в процедуре их принятия, вручения, вступления в законную силу и порядке оспаривания в вышестоящем налоговом органе.

Необходимо также учитывать расположение статьи 101.2 НК РФ в структуре главы 14 НК РФ, а именно, последовательное изложение порядка оформления результатов проверки (акт), принятия, обжалования и исполнения решений по выездным и камеральным проверкам в статьях 100 - 101.3 НК РФ (статья 100 НК РФ «оформление результатов налоговой проверки», статья 101 НК РФ «вынесение решения по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки», статья 101.2 НК РФ «порядок обжалования решения налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения», статья 101.3 НК РФ «исполнение решения налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения»), и только после названных статей законодатель расположил статью 101.4 НК РФ, содержащую вышеуказанные положения по оформлению результатов проверки, принятия, обжалования и исполнения решений, принятых в рамках статьи 101.4 НК РФ.

Поскольку пункт 5 статьи 101.2 НК РФ предусматривает обязательный досудебный порядок урегулирования спора только в отношении решений о привлечении (об отказе в привлечении) к ответственности за совершение налогового правонарушения, которые выносятся в рамках статьи 101 НК РФ, и не содержит положений об обязательном обжаловании решений о привлечении (об отказе в привлечении) лица к ответственности за налоговое правонарушение (статья 101.4 НК РФ), а также принимая во внимание «архитектурное» расположение статьи 101.2 Кодекса в структуре главы 14 НК РФ и различия выносимых решений по статьям 101 и 101.4 НК РФ в процедуре их принятия, вручения, вступления в законную силу и порядке оспаривания в вышестоящем налоговом органе, судом сделан вывод, что в отношении решений, о привлечении (об отказе в привлечении) лица к ответственности за налоговое правонарушение, принимаемых в порядке, предусмотренном статьей 101.4 НК РФ, обязательный досудебный порядок не установлен. При таких обстоятельствах, настоящий спор рассмотрен судом по существу.

Решение суда не обжаловалось, вступило в силу.

Аналогичная позиция отражена в следующих делах: № А50-31925/09, № А5015758/10.

8. Не подлежат удовлетворению требования заинтересованного лица о признании недействительным решения вышестоящего налогового органа, поскольку такие требования фактически направлены на обязанность удовлетворить жалобу (апелляционную жалобу) налогоплательщика и прекратить действие оспариваемого решения (дело № А50-41908/09).

Предприниматель обратился в суд с заявлением о признании недействительным решения вышестоящего налогового органа, утвердившего решение инспекции. При этом предприниматель ссылаясь на недействительность решения инспекции и по этой причине полагал, что управление не имело права утверждать его.

Суд первой инстанции заявленные требования рассмотрел по существу и признал решение вышестоящего налогового органа.

Апелляционный суд решение суда отменил, в удовлетворении требований заявителя отказал, отметив следующее.

Статьей 140 Кодекса, предусмотрено, что по итогам рассмотрения апелляционной жалобы на решение вышестоящий налоговый орган вправе: оставить решение налогового органа без изменения, а жалобу - без удовлетворения; отменить или изменить решение налогового органа полностью или в части и принять по делу новое решение; отменить решение налогового органа и прекратить производство по делу.

Из обстоятельств дела следовало, что вышестоящим налоговым органом рассмотрена апелляционная жалоба предпринимателя и принято решение об оставлении решения инспекции без изменения.

Оспариваемое решение вышестоящего налогового органа принято в соответствии с его полномочиями, установленными нормами налогового законодательства и с соблюдением соответствующей процедуры.

Заявление предпринимателя, содержащее требование о признании недействительным решения вышестоящего налогового органа по мотивам незаконности решения инспекции фактически направлено на обязанность вышестоящего налогового органа удовлетворить его апелляционную жалобу, поданную на упомянутое решение и прекратить действие решения инспекции.

Между тем исходя из положений ч. 1 ст. 198 АПК РФ требование предпринимателя, заявленное в такой редакции, удовлетворению не подлежало.

Решение инспекции могло быть признано недействительным по заявлению налогоплательщика о признании его таковым, но не по его заявлению об оспаривании решения вышестоящего налогового органа, принятого по жалобе предпринимателя. При таких обстоятельствах, в удовлетворении заявления налогоплательщика отказано.

Аналогичная позиция изложена по делу № А50-10115/10.

9. Рассмотрение вышестоящим налоговым органом апелляционной жалобы не препятствует обращению налогоплательщика в тот же орган с жалобой на решение инспекции по эпизодам ранее не обжалованных (решение Арбитражного суда Пермского края от 28.09.2010 по делу № А50-13835/10).

Предприниматель обратился в суд с требованием о признании недействительным решения УФНС России по Пермскому краю «Об оставлении жалобы без рассмотрения». Требование заявителя мотивированы тем, что подача жалобы в вышестоящий налоговый орган на решение инспекции по основаниям, которые не указывались им ранее в апелляционной жалобе, не противоречит законодательству о налогах и сборах.

В обосновании законности оспариваемого решения налоговый орган указал, что Кодексом не предусмотрена возможность обращения налогоплательщика в вышестоящий налоговый орган с повторной жалобой на решение о привлечении его к налоговой ответственности после подачи и рассмотрения вышестоящим

налоговым органом апелляционной жалобы налогоплательщика и вынесения по ней решения.

Удовлетворяя требования заявителя суд отметил, что установленный досудебный порядок предполагает возможность урегулирования спорных вопросов непосредственно между налогоплательщиком и налоговым органом без обращения в суд, в связи с чем налогоплательщик, указавший при обжаловании в административном порядке (в том числе при обжаловании в вышестоящий налоговый орган вступившего в законную силу решения) основания иные, чем при обращении в суд, не может считаться исполнившим установленную Кодексом процедуру предварительного обжалования в вышестоящий налоговый орган.

Соблюдение указанной процедуры обеспечивается тем, что в абзаце 4 пункта 2 статьи 139 НК РФ предусмотрено право налогоплательщика на подачу в вышестоящий орган жалобы на вступившее в силу решение налогового органа в пределах годичного срока со дня его принятия. При этом сама по себе возможность подачи повторной жалобы по иным основаниям не запрещается и допускается в абзаце 3 пункта 4 статьи 139 НК РФ.

В рассматриваемом случае вступившее в законную силу решение инспекции оспаривалось предпринимателем, в вышестоящем налоговом органе в той части, по которой им не подавалась ранее апелляционная жалоба.

Доводы налогового органа о невозможности рассмотрения жалобы заявителя на решение инспекции по причине его обжалования в апелляционном порядке по другим эпизодам судом отклонены, поскольку пункт 2 статьи 139 НК РФ не ограничивает права налогоплательщика для обращения в вышестоящий налоговый орган с жалобой на решение налогового органа в той части, в которой оно не обжаловалось в апелляционном порядке.

Таким образом, отказ налогового органа в рассмотрении жалобы заявителя нарушает право предпринимателя на судебную защиту.

Решение суда не обжаловалось и вступило в законную силу.

Аналогичная позиция изложена в определении ВАС РФ об отказе в передаче дела в Президиум от 06.07.2010 № ВАС-8861/10 по делу Арбитражного суда Ярославской области № А82-14570/2009-09.