



**ПРАВОВЫЕ АСПЕКТЫ ОФОРМЛЕНИЯ РЕЗУЛЬТАТОВ
ПРОВЕДЕННЫХ ДОПОЛНИТЕЛЬНЫХ МЕРОПРИЯТИЙ
НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ И СРОКИ ИХ ОБЖАЛОВАНИЯ**

Терентьева Галина Александровна

*старший преподаватель кафедры налогов и налогообложения
Приволжского института повышения квалификации ФНС России,
Россия, г. Н. Новгород
E-mail: nngasu@nm.ru*

Солодимова Татьяна Юрьевна

*старший преподаватель кафедры налогов и налогообложения
Приволжского института повышения квалификации ФНС России,
Россия, г. Н. Новгород
E-mail: tusolod@mail.ru*

**LEGAL ASPECTS OF RESULTS PRESENTATION
OF CARRIED OUT ADDITIONAL ACTIONS
OF TAX CONTROL AND TERMS OF THEIR APPEALING**

Galina Terentyeva

*Senior Lecturer of Tax and Taxation Chair,
Nizhny Novgorod Institute for Continuing Education of FTA of Russia,
Russia, N. Novgorod*

Tatyana Solodimova

*Senior Lecturer of Tax and Taxation Chair,
Nizhny Novgorod Institute for Continuing Education of FTA of Russia,
Russia, N. Novgorod*

АННОТАЦИЯ

Законодательством о налогах и сборах не установлен порядок оформления результатов проведенных дополнительных мероприятий в рамках налогового

контроля, а также сроки доведения этих результатов до проверяемого лица и сроки представления возражений, если таковые имеются. В настоящей статье обозначены проблемы, возникающие у налоговых органов из-за отсутствия указанного порядка, которые нередко приводят к судебным спорам и, как результат, к отмене решений налоговых органов по формальным признакам.

ABSTRACT

Taxes and fees legislation does not set the order of results presentation of carried out additional actions in the framework of tax control and timing of bringing these results to the verified person and objections submission date if any. In the article, problems are identified which arise at tax authorities due to lack of order which often lead to legal arguments and, as a result, to the abolition of decisions of tax authorities on formal grounds.

Ключевые слова: налоговый орган, налогоплательщик, проверяемое лицо, налоговый контроль, дополнительные мероприятия налогового контроля, процессуальный документ, возражения, налоговая ответственность.

Keywords: tax authority, taxpayer, verified person, tax authority, tax actions of tax control, statement of case, objections, tax liability.

В рамках осуществления налогового контроля и с целью принятия объективного решения по результатам налоговой проверки налоговым законодательством предусмотрена возможность проведения дополнительных мероприятий, назначение которых также обуславливается необходимостью получения дополнительных доказательств для подтверждения факта совершения нарушений или их отсутствия [1].

Решение о назначении дополнительных мероприятий принимается руководителем (заместителем руководителя) налогового органа в ходе рассмотрения материалов налоговой проверки. При этом во внимание принимаются все результаты исследования представленных доказательств

по установленным фактам нарушений налогового законодательства проверяемым лицом [2, с. 2].

Согласно пункту 4.1 Постановления Конституционного Суда РФ от 14.07.2005 № 9-П целью проведения дополнительных мероприятий налогового контроля является уточнение обстоятельств, связанных с обнаруженными правонарушениями, и получение дополнительных доказательств, необходимых для подтверждения факта совершения налогового нарушения или его отсутствия [3].

Пленум Высшего Арбитражного Суда РФ (далее — Пленум ВАС РФ) также подчеркнул, что назначаемые налоговым органом дополнительные мероприятия налогового контроля нацелены только на сбор дополнительных доказательств, касающихся выявленных в ходе проверки правонарушений [5].

Таким образом, для принятия решения о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля необходимы веские основания, которые должны быть отражены в данном решении [2].

В качестве дополнительных мероприятий налогового контроля налоговым органом могут быть истребованы документы в соответствии со статьями 93 и 93.1 Налогового Кодекса РФ (далее НК РФ), проведен допрос свидетеля в соответствии со статьей 92 НК РФ и организовано проведение экспертизы согласно статье 95 НК РФ.

При этом следует обратить внимание, что в статье 101 НК РФ четко прописаны лишь срок осуществления этих мероприятий и конкретная форма их проведения.

Продолжительность проведения дополнительных контрольных мероприятий согласно пункту 6 статьи 101 НК РФ составляет не более одного месяца, а для консолидированной группы налогоплательщиков — не более двух.

Норм, касающихся оформления результатов дополнительных мероприятий, порядка и сроков их обжалования налогоплательщиком, налоговым законодательством не установлено, как и не предусмотрено

составление каких-либо актов ненормативного характера после окончания дополнительных мероприятий.

Об отсутствии обязанности налогового органа по обязательному составлению какого-либо особого процессуального документа (акта или справки) и вручению этого документа налогоплательщику свидетельствует и судебная практика: Постановления ФАС Северо-Западного округа от 29.05.2013 № А26-4897/2012, ФАС Московского округа от 16.04.2012 № А40-40384/11-129-180 (Определением ВАС РФ от 03.08.2012 № ВАС-9658/12 отказано в передаче данного дела в Президиум ВАС РФ), ФАС Московского округа от 06.03.2012 № А40-39749/11-99-177, ФАС Восточно-Сибирского округа от 15.09.2011 № А74-3314/2010 и др.

Федеральная налоговая служба России (далее ФНС России) в своем письме от 13.09.2012 № АС-4-2/15309@ также указывает на необязательное формирование акта ненормативного характера, объединяющего результаты проведенных мероприятий налогового контроля [6].

При этом позиция ФНС России вполне объяснима, т. к. при получении показаний свидетелей в соответствии с пунктом 1 статьи 90 НК РФ составляются протоколы, а результаты экспертизы оформляются в соответствии со статьями 95 и 99 НК РФ. Что касается заключения эксперта, то согласно пункту 9 статьи 95 НК РФ оно предъявляется проверяемому лицу, которое имеет право дать свои объяснения, заявить возражения или просить о назначении дополнительной или повторной экспертизы.

Более того, письмом ФНС России от 07.08.2013 № СА-4-9/14460@ определена обязанность налогового органа ознакомления налогоплательщика с результатами дополнительных мероприятий налогового контроля, составления протокола ознакомления и вручения налогоплательщику копии документов, полученных в рамках данной процедуры (за исключением документов, полученных от самого лица в порядке ст. 93 НК РФ).

Аналогичная позиция отражена и в Постановлении Пленума ВАС от 30.07.2013 № 57 (далее — Постановление № 57), что косвенно подтверждает

отсутствие необходимости составлять акт по результатам дополнительных мероприятий [5].

Однако в правоприменительной практике имеют место судебные акты, которые содержат выводы о нарушении налоговым органом процедуры рассмотрения результатов налоговой проверки, поскольку по результатам дополнительных мероприятий налогового контроля не был составлен акт и его отсутствие не позволило налогоплательщику представить письменные возражения относительно выводов налогового органа [7; 8; 9].

Учитывая правовую позицию ВАС РФ, изложенную также в пункте 38 Постановления № 57, следует предположить, что по результатам дополнительных мероприятий все-таки должен быть составлен процессуальный документ, однако прямых указаний на это Постановление не содержит. Данное предположение вытекает из того, что в указанном Постановлении содержится отсылка к пункту 5 статьи 100 НК РФ.

Таким образом, мы вновь оказываемся в ситуации, когда обязанность составлять акт по результатам дополнительных мероприятий у налоговых органов отсутствует, а необходимость составления этого документа имеет место.

Существует еще одна проблема, с которой сталкиваются и налоговые органы, и налогоплательщик по окончании проведения дополнительных мероприятий: на законодательном уровне не определены порядок и сроки направления лицу, в отношении которого проводилась налоговая проверка, материалов дополнительных мероприятий налогового контроля, а также не установлен срок для направления данным лицом возражений на такие материалы [15; 18].

Постановление № 57 указывает, что при направлении налогоплательщику материалов дополнительных мероприятий налогового контроля, а также при реализации его права на представление возражений (пояснений) по этим материалам следует руководствоваться положениями пункта 6 статьи 100 НК РФ. При этом срок на представление возражений составляет один месяц.

Письмом Министерства финансов России от 26.09.2011 № 03-02-07/1-342 подтверждается право проверяемого лица на подготовку возражений и обязанность налогового органа на реализацию права проверяемого лица. При этом в письме отмечается, что срок для ознакомления проверяемого лица с материалами по результатам дополнительных мероприятий определяется руководителем (заместителем руководителя) налогового органа с учетом фактических обстоятельств, т. е. в каждом случае срок различный.

Что касается налоговой службы, то ФНС России в письме от 22.08.2014 № СА-4-7/16692@ рекомендует устанавливать срок для представления возражений налогоплательщику меньше месяца и фиксировать данный факт в протоколе рассмотрения материалов налоговой проверки.

Исходя из судебной практики, установление срока для представления возражений проверяемому лицу меньше одного месяца допустимо [6].

Кроме этого, ФНС России в вышеуказанном письме рекомендует во всех случаях сообщать налогоплательщику о полученных в ходе проведения дополнительных мероприятий налогового контроля доказательствах, чтобы избежать отмены вынесенного итогового решения по формальным основаниям.

Обязанность налогового органа, установленная пунктом 2 статьи 101 НК РФ, ознакомить проверяемое лицо с материалами налоговой проверки и материалами дополнительных мероприятий налогового контроля возникает только после обращения налогоплательщика с соответствующим заявлением.

Учитывая все вышеизложенное, и принимая во внимание, что письма Минфина России и ФНС России не являются нормативными правовыми актами и носят только разъяснительный или рекомендательный характер, целесообразно внести изменения и дополнения в статью 101 НК РФ в части правовых аспектов оформления результатов проведенных дополнительных мероприятий налогового контроля, а также установления конкретного срока для направления проверяемым лицом возражений на такие материалы.

Список литературы:

1. Налоговый кодекс РФ (часть 1 в ред. от 29.12.2014) / [Электронный ресурс]: Первоначальный текст документа опубликован в изданиях «Российская газета», N 148-149, 06.08.1998, «Собрание законодательства РФ», N 31, 03.08.1998, ст. 3824. — Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Приказ ФНС России от 31.05.2007 N ММ-3-06/338@ (ред. от 27.08.2013) «Об утверждении форм документов, используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах» (Приложение №11) / [Электронный ресурс]: Первоначальный текст документа опубликован в издании «Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти», N 34, 20.08.2007. — Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. Постановление Конституционного Суда РФ от 14.07.2005 N 9-П / [Электронный ресурс]: «Российская газета», N 159, 22.07.2005 (опубликован без Особых мнений), «Собрание законодательства РФ», 25.07.2005, N 30 (ч. II), ст. 3200, «Вестник Конституционного Суда РФ», N 4, 2005, «Экономика и жизнь», N 29, 2005. — Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
4. Определение Конституционного суда РФ от 27.05.2010 №650-О-О / [Электронный ресурс]: Документ опубликован не был. — Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
5. Постановление Пленума ВАС РФ от 30.07.2013г. № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового Кодекса Российской Федерации» / [Электронный ресурс]: Документ опубликован не был. Данное Постановление размещено на сайте ВАС РФ 27.08.2013. — Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
6. Постановление ФАС Московского округа от 25.12.2012 № А40-523/11-20-3 / [Электронный ресурс]: Документ опубликован не был. — Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

7. Постановление ФАС Московского округа от 11.04.2011 № КА-А40/2303-11 / [Электронный ресурс]: Документ опубликован не был. — Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
8. Постановление ФАС Московского округа от 01.06.2011 № КА-А40/4982-11 / [Электронный ресурс]: Документ опубликован не был. — Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
9. Постановление ФАС Поволжского округа от 19.03.2010 № А72-8248/2009 / [Электронный ресурс]: Документ опубликован не был. — Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
10. Постановление ФАС Северо-Западного округа от 29.05.2013 № А26-4897/2012 / [Электронный ресурс]: Документ опубликован не был. — Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
11. Постановление ФАС Московского округа от 16.04.2012 № А40-40384/11-129-180 / [Электронный ресурс]: Документ опубликован не был. — Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
12. Постановление ФАС Московского округа от 06.03.2012 № А40-39749/11-99-177 / [Электронный ресурс]: Документ опубликован не был. — Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
13. Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 15.09.2011 № А74-3314/2010 / [Электронный ресурс]: Документ опубликован не был. — Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
14. Письмо ФНС России от 22.08.2014 № СА-4-7/16692@ «О применении отдельных положений Постановления Пленума ВАС РФ № 57» / [Электронный ресурс]: «Финансовая газета», N 35, 25.09.2014 (начало), «Финансовая газета», N 36, 02.10.2014 (окончание), «Официальные документы», N 33, 09-15.09.2014 (еженедельное приложение к газете «Учет, налоги, право») (начало), «Официальные документы», N 34, 16-22.09.2014 (еженедельное приложение к газете «Учет, налоги, право») (продолжение), «Документы и комментарии», N 18, сентябрь, 2014. — Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

15. Письмо ФНС России от 07.08.2013 № СА-4-9/14460@ / [Электронный ресурс]: «Экономика и жизнь» (Бухгалтерское приложение), N 36, 13.09.2013 (до п. 12 включительно), «Официальные документы», N 32, 03-09.09.2013 (еженедельное приложение к газете «Учет, налоги, право») (начало), «Официальные документы», N 33, 10-16.09.2013 (еженедельное приложение к газете «Учет, налоги, право») (окончание) . «Документы и комментарии», N 18, сентябрь, 2014. — Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
16. Письмо ФНС России от 13.09.2012 № АС-4-2/15309@) / [Электронный ресурс]: «Официальные документы», N 35, 25.09-01.10.2012 (еженедельное приложение к газете «Учет, налоги, право»), «Экономика и жизнь» (Бухгалтерское приложение), N 40, 12.10.2012 (п. 1—6), «Документы и комментарии», N 18, сентябрь, 2014. — Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
17. Письмо Минфина России от 18.02.2011 № 03-02-07/1-58 / [Электронный ресурс]: Документ опубликован не был. — Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
18. Письмо Минфина России от 26.09.2011 N 03-02-07/1-342 / [Электронный ресурс]: Документ опубликован не был. — Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
19. Письмо Минфина России от 26.10.2011 № 03-02-08/112 / [Электронный ресурс]: Документ опубликован не был. — Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».