



Реализация права налогоплательщика на ознакомление с материалами проверки

Федеральным законом от 27.07.2010 № 229-ФЗ¹ в Налоговый кодекс РФ были внесены изменения, закрепившие право налогоплательщика знакомиться с доказательствами, собранными налоговым органом в ходе налоговой проверки. Облегчает ли это жизнь налогоплательщикам и как решать проблемы, с которыми им уже пришлось столкнуться на практике?



А.А. Артюх,
руководитель
налоговой практики
Юридическая практика
«Сашенькин и Райт»
(г. Красноярск)
E-MAIL:
artyukh@sashenkin-right.com

В последние годы в работе налоговых органов по осуществлению налогового контроля прочно укрепился подход, направленный преимущественно на выявление «схем» ухода от налогообложения через сделки с «недобросовестными» контрагентами, фирмами, оказывающими услуги аутстаффинга, и т. п. Это привело к тому, что основную часть материалов налоговой проверки стали составлять доказательства в отношении именно таких контрагентов налогоплательщика, а не его самого.

¹ См.: Федеральный закон от 27.07.2010 № 229-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации, а также о признании утратившими силу отдельных законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации в связи с урегулированием задолженности по уплате налогов, сборов, пеней и штрафов и некоторых иных вопросов налогового администрирования» (по тексту – Закон № 229).

В такой ситуации с точки зрения защиты прав и законных интересов налогоплательщика для него, безусловно, чрезвычайно важное значение приобретает возможность ознакомиться с такими доказательствами и представить свои возражения налоговому органу еще в ходе административной процедуры рассмотрения налогового спора.

Однако практика последних лет показала, что добиться от налоговых органов соблюдения такого, казалось бы, очевидного права налогоплательщика нелегко. До недавнего времени единственным положением, которое могло помочь налогоплательщику, был пункт 4 статьи 101 НК РФ, который предусматривает право лица участвовать в процедуре рассмотрения и изучения материалов проверки, в том числе полученных не от самого налогоплательщика. Хотя эта норма далеко не всегда помогала в решении обозначенной проблемы.

Придание материалам налоговой проверки характера сведений, предназначенных только для служебного пользования², равно как и отсутствие в Налоговом кодексе РФ норм, регулирующих этот аспект взаимоотношений налогоплательщиков с налоговыми органами³, привели к тому, что ВАС РФ в 2010 г. вынужден был указать правоприменителям на то, что действующее законодательство «не содержит указания на воспрепятствование налогоплательщику знакомиться с материалами выездной налоговой проверки»⁴.

Примечательно, что еще до появления Закона № 229-ФЗ ФАС Восточно-Сибирского округа рассмотрел и разрешил в пользу заявителей ряд дел о законности отказа налоговых органов ознакомить налогоплательщиков с материалами проведенных в отношении них налоговых проверок (см. текст на полях, с. 34).

Позицию ФАС Восточно-Сибирского округа поддержал и ВАС РФ в Определении от 04.10.2010 № ВАС-10356/2010 об отказе в передаче одного из указанных дел в Президиум ВАС РФ: «Суд первой инстанции, частично удовлетворяя требование общества, руководствовался частью 2 статьи 24 Конституции Российской

**ИЗ ПРАКТИКИ
ФАС ВСО
(Постановление
ФАС ВСО
от 22.06.2010 по делу
№ А33-17277/2009)**

Суд не только согласился с позицией налогоплательщика в том, что отказ в ознакомлении с материалами проверки незаконен и нарушает его конституционные права, но и указал, что «отказ в ознакомлении налогоплательщика с материалами налоговой проверки на стадии рассмотрения материалов такой проверки является нарушением права налогоплательщика на участие в рассмотрении материалов налоговой проверки». Позиция подтверждена аналогичным Постановлением ФАС ВСО от 10.09.2010 по делу № А33-17361/2009.

Федерации, пунктом 1 статьи 21, пунктом 1 статьи 32, статьями 100, 101 Кодекса и исходил из того, что одним из обязательных условий привлечения налогоплательщика к налоговой ответственности выступает его ознакомление с актом налоговой проверки, а также материалами проверки, на основании которых составлен акт о выявленных правонарушениях».

На сегодняшний день пробел в нормативном регулировании, породивший рассматриваемую проблему, казалось бы, устранен Законом № 229-ФЗ в НК РФ внесены поправки в пункт 2 статьи 101 Кодекса, согласно которым «лицо, в отношении которого проводилась налоговая проверка, вправе до вынесения предусмотренного пунктом 7 настоящей статьи решения знакомиться со всеми материалами дела, включая материалы дополнительных мероприятий налогового контроля». В статью 100 НК РФ добавлен пункт 3.1, обязывающий налоговые органы прикладывать к акту проверки и передавать налогоплательщику «документы, подтверждающие факты нарушений законодательства о налогах и сборах, выявленные в ходе проверки».

Вместе с тем поправки в Кодекс, несмотря на их безусловный положительный характер, не снимают ряда проблем, связанных с правом налогоплательщика на ознакомление с материалами проверки.

Проблемы и противоречия

Вопрос о возможности налогоплательщика снимать копии с документов, представленных для ознакомления, остался нерешенным.

Этот вопрос просто и удачно решен во всех процессуальных кодексах, однако в налоговой процедуре по-прежнему остается без ответа, несмотря на то, что не раз поднимался в судебной практике, хотя и безуспешно⁵.

Вопрос соотношения норм пункта 3.1 статьи 100 и пункта 2 статьи 101 НК РФ заслуживает отдельного

² См.: Требования к составлению акта выездной налоговой проверки (п. 1.15), утв. Приказом ФНС России от 25.12.2006 № САЭ-3-06/892@.

³ В Решении от 09.04.2009 № ВАС-2199/09 ВАС РФ указал: «Кодекс не содержит норм, обязывающих налоговые органы представлять (направлять иным способом) налогоплательщику материалы проверки, в том числе в качестве приложения к акту налоговой проверки».

⁴ Решение ВАС РФ от 28.05.2010 № ВАС-4281/10.

⁵ См., например: Постановление ФАС СЗО от 24.02.2010 по делу № А05-10066/2009.

внимания. Налогоплательщики уже начали сталкиваться с отказами налоговых органов в ознакомлении с материалами проверки со ссылкой на то, что все необходимые документы (выписки из них), подтверждающие доводы налогового органа, уже представлены налогоплательщику с актом проверки.

Очевидно, что эти две нормы не исключают друг друга, а, наоборот, дополняют одна другую.

Характер положений пункта 3.1 статьи 100 НК РФ очевидно неполноценен, поскольку они обязывают инспекцию представлять налогоплательщику копии только тех документов, которые подтверждают факт совершения им налогового правонарушения.

Буквальное толкование нормы приводит к выводу об отсутствии у инспекции обязанности представлять документы, опровергающие выводы налогового органа или просто свидетельствующие в пользу налогоплательщика, даже если они упоминаются в акте проверки.

Пункт 3.1 статьи 100 НК РФ о предоставлении сведений, составляющих охраняемую законом тайну, в форме заверенных налоговым органом выписок также вызывает проблемы. На практике это приводит к тому, что налогоплательщик получает вместе с актом проверки не дополнительные материалы и доказательства налогового органа, а только те их текстовые фрагменты, которые и так в полном объеме содержатся в акте проверки. Тем самым закон не предоставил налогоплательщику никаких гарантий защиты его прав, а значение нормы с самого появления фактически нивелировано, так как ее соблюдение налоговыми органами не дает налогоплательщику абсолютно никакой новой информации по сравнению с содержанием акта проверки.

С учетом формулировки этой нормы в части охраны так называемых тайных сведений остается открытым вопрос о соотношении права лица на ознакомление с затрагивающими его права и свободы материалами и документами и необходимости соблюдать тайну соответствующей информации (налоговую, служебную, банковскую).

НАРУШЕНИЕ ПРАВА НА ОЗНАКОМЛЕНИЕ ДОЛЖНО ПРИВОДИТЬ К БЕЗУСЛОВНОМУ ПРИЗНАНИЮ РЕШЕНИЯ НАЛОГОВОГО ОРГАНА НЕДЕЙСТ- ВИТЕЛЬНЫМ

В упомянутом выше деле № А33-17277/2009 суды однозначно разрешили данную коллизию в пользу налогоплательщика, однако на законодательном уровне вопрос не решен четко и однозначно, что влечет за собой риск новых необязательных судебных споров.

Обеспечение гарантий реализации права налогоплательщиков на ознакомление с материалами проверки

К сожалению, закрепляя поправками в Налоговый кодекс РФ право налогоплательщика на ознакомление с материалами налоговой проверки, законодатель не установил никакого механизма соблюдения данного права, который бы понуждал налоговые органы более внимательно относиться к правам налогоплательщиков. Как следствие последним для защиты своих «новых» прав приходится прибегать к уже имеющимся в законе инструментам.

Обжалование соответствующих действий (бездействия) налогового органа в административном или судебном порядке (ст. 137, 138 НК РФ) – первый из таких способов защиты.

Безусловно, данный способ универсален, но он неэффективен в ситуации, когда речь идет о защите права на ознакомление с материалами проверки. Дело в том, что реализовать это право налогоплательщик должен в рамках непродолжительной административной процедуры рассмотрения налогового спора до принятия налоговым органом решения по итогам проверки (п. 7 ст. 101 НК РФ).

На практике возникают обоснованные опасения, что правовой интерес в защите права на ознакомление исчезнет с завершением предусмотренной статьей 101 НК РФ процедуры еще до того, как будет принято решение по соответствующей жалобе в вышестоящий налоговый орган или суд. Так, в упомянутом выше деле № А33-17277/2009 налогоплательщик ждал решения

суда первой инстанции три месяца, а по ряду других схожих дел окончательные судебные акты в пользу заявителя были приняты только спустя восемь месяцев после обращения в суд.

Признание дефектной всей процедуры принятия решения, в ходе которой было нарушено соответствующее право лица, – другой, более эффективный способ обеспечить реализацию права налогоплательщика на ознакомление с материалами проверки.

При выборе этого пути решение по проверке должно быть признано принятым с нарушениями требований пункта 14 статьи 101 НК РФ, то есть признано недействительным вследствие нарушения существенных условий процедуры его принятия. Очевидно, что под угрозой отмены принятого решения налогового органа по процедурным основаниям налоговые органы будут стремиться обеспечить реализацию права налогоплательщика, которого не придется более отстаивать в суде.

Вместе с тем вопрос о возможности такого толкования и применения пункта 14 статьи 101 НК РФ остается открытым.

Действительно, арбитражные суды указывают, что нарушение права на ознакомление – это нарушение права налогоплательщика на участие в процедуре рассмотрения материалов проверки (с точки зрения не формального, а содержательного наполнения этого права)⁶. Этот вывод подтвердил и ВАС РФ: «Суд правомерно указал, что факт отсутствия в законе прямого указания на наличие соответствующей обязанности у налогового органа не означает, что налогоплательщик лишен права обладать полной информацией о вменяемом ему нарушении и налоговый орган не должен обеспечить налогоплательщику возможности для защиты своих прав и законных интересов, в том числе путем представления ему для ознакомления всех имеющих доказательств, а также подготовки им объяснений и возражений»⁷.

В пользу такой позиции говорит возможная аналогия с процессуальным правом⁸: вряд ли можно было бы при-

НЕПОСЛЕДОВА- ТЕЛЬНОСТЬ АРБИТРАЖНЫХ СУДОВ

Постановление ФАС ВСО от 10.09.2010 по делу № А33-17361/2009: суд признал незаконным нарушение права налогоплательщика на ознакомление с материалами проверки в процедуре принятия решения налоговой инспекцией.

Постановление ФАС ВСО от 07.10.2010 по делу № А33-15466/2009: суд при оценке тех же самых фактических обстоятельств дела указал, что такое нарушение не является основанием для признания недействительным ненормативного акта налогового органа. В передаче данного дела в Президиум ВАС РФ для пересмотра судебных актов в порядке надзора отказано Определением ВАС РФ от 15.12.2010 № 15918/2010.

знать законным судебный акт, принятый без обеспечения возможности стороны ознакомиться заблаговременно с доказательствами другой стороны. Это равносильно тому, как если бы обвиняемому в совершении преступления для защиты своих прав дали бы только текст обвинительного заключения: здесь уже недолго остается до полного абсурда, красочно описанного в романе Ф. Кафки «Процесс».

Безусловно, право налогоплательщика на ознакомление с материалами проверки сопоставимо и тесно связано с правом на подготовку им объяснений и возражений или правом на участие в рассмотрении материалов проверки. То есть соблюдение этого права существенно с точки зрения процедуры, и его нарушение должно приводить к безусловному признанию принятого решения налогового органа недействительным.

Отсутствие последствий для налоговых органов – причина нарушения прав налогоплательщиков

Несмотря на единичные высказывания судов о наличии у налогоплательщиков права на ознакомление с материалами проверки в процедуре принятия решения налоговой инспекцией, в судебной практике, поддерживаемой ВАС РФ, отсутствуют примеры признания недействительным решения налогового органа вследствие нарушения этого права (см. текст на полях, с. 38). Это в свою очередь приводит к злоупотреблениям со стороны налоговых органов, у которых пока даже с изменением законодательства отсутствуют значимые стимулы соблюдать право налогоплательщика на ознакомление.

Причина этого, судя по всему, заключается в том, что текст пункта 14 статьи 101 НК РФ прямо не указывает на возможность признания рассматриваемого нарушения существенным. Вместе с тем третий абзац данного

⁶ См. упоминавшиеся ранее постановления ФАС ВСО от 22.06.2010 по делу № А33-17277/2009, от 10.09.2010 по делу № А33-17261/2009.

⁷ Определение ВАС РФ от 04.10.2010 № ВАС-10356/2010.

⁸ Возможность такой аналогии следует из Постановления Президиума ВАС РФ от 12.02.2008 № 12566/07, в котором прямо указано на необходимость сохранения гарантий защиты прав налогоплательщика в административной процедуре с 01.01.2007 в объеме не меньшем, чем в судебном процессе.

пункта оставляет перечень подобных нарушений открытым, указывая лишь на то, что такие нарушения должны были или могли привести к принятию руководителем налогового органа неправомерного решения.

В этой связи необходимо отметить следующее.

Во-первых, в абзаце третьем пункта 14 статьи 101 НК РФ говорится не только о состоявшемся факте принятия неправомерного решения, но и о самой угрозе принятия такого решения.

Очевидно, что нарушение существенных гарантий соблюдения права налогоплательщика на защиту своих интересов, о которых говорилось выше, можно отнести к таким нарушениям, в результате которых риск принятия неправомерного решения (в отсутствие полноценных объяснений налогоплательщика с учетом доказательств налогового органа) существенно возрастает.

Во-вторых, применение рассматриваемой нормы арбитражными судами, многие из которых зачастую отождествляют понятия «неправильное» и «неправомерное» решение. Суды ссылаются на пункт 14 статьи 101 НК РФ в судебных актах только тогда, когда имеет место признание недействительным решения налогового органа как в результате оценки материальных оснований решения (например, производимых доначислений), так и при оценке соблюдения процедуры принятия административного акта.

Между тем «неправомерность» принятого ненормативного правового акта, упомянутая в пункте 14 статьи 101, – достаточное основание для признания решения налогового органа недействительным. Данный вывод неоднократно подтверждался Президиумом ВАС РФ даже при констатации в судебных актах по делу правоты налогового органа «по существу доначислений»⁹.

Возникают обоснованные опасения, что «вымученное» нормативное закрепление права налогоплательщика на ознакомление с материалами налоговой проверки останется лишь очередной декларацией в законе.

ПРЕДЛАГАЕМАЯ РЕДАКЦИЯ **п. 3.1 ст. 100 НК РФ**

К акту налоговой проверки прилагаются документы, подтверждающие или опровергающие факты нарушений законодательства о налогах и сборах, выявленные в ходе проверки и отраженные в акте проверки. При этом документы, полученные от лица, в отношении которого проводилась проверка, к акту проверки не прилагаются. Документы, содержащие не подлежащие разглашению налоговым органом сведения, составляющие банковскую, налоговую или иную охраняемую законом тайну третьих лиц, а также персональные данные физических лиц прилагаются в виде заверенных налоговым органом выписок, содержащих все сведения, подтверждающие или опровергающие содержащиеся в акте налоговой проверки выводы. Ограничения, установленные настоящим пунктом, не должны препятствовать реализации предусмотренного пунктом 2 статьи 101 настоящего Кодекса права налогоплательщика на ознакомление со всеми материалами проверки.

Как и раньше, его реализация будет зависеть от «доброй воли» конкретного налогового органа, поскольку эффективные механизмы обеспечения этого права либо отсутствуют в законе, либо не применяются на практике.

Отдельные пробелы законодательного регулирования, видимо, должны будут восполняться судебной практикой. А мы становимся свидетелями того, по какому пути она идет при оценке значимости права налогоплательщика защищать свои законные интересы в налоговом споре с учетом объема информации, которой он располагает в сравнении с противостоящим ему налоговым органом.

Поправки в Кодекс – решение проблемы?

По нашему мнению, учитывая рассмотренные проблемы, следует внести определенные изменения в действующую редакцию Налогового кодекса РФ.

В частности, добавить в абзац второй пункта 2 статьи 101 НК РФ, где установлено право лица, в отношении которого проводилась налоговая проверка, до вынесения решения знакомиться со всеми материалами дела, его право «делать выписки из них, снимать копии за свой счет». Первое предложение пункта 3.1 статьи 100 НК РФ изложить в новой редакции (см. текст на полях, с. 40). Внесение изменений в пункт 14 статьи 101 НК РФ и включение в перечень оснований для признания решения налогового органа недействительным рассматриваемого процедурного нарушения вряд ли целесообразно, поскольку закон достаточно регулирует этот вопрос. Важнее, чтобы это регулирование находило адекватное отражение в судебной практике.

[КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА: «НАЛОГОВОЕ ПРАВОНАРУШЕНИЕ» – «НАЛОГОВАЯ ПРОВЕРКА» – «МАТЕРИАЛЫ ПРОВЕРКИ» – «ПРАВА НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА» – «ОБЯЗАННОСТИ НАЛОГОВОГО ОРГАНА»]

⁹ См., например, Постановление Президиума ВАС РФ от 20.04.2010 по делу № А53-16885/2008.