

Споры о процедурных нарушениях

при проведении налоговых проверок и оформлении их результатов



Е.В. Тарасова

Нарушение существенных условий процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки является основанием для отмены вышестоящим налоговым органом или судом решения налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения [1, п. 14 ст. 101].

Рассмотрим судебную практику, сложившуюся на сегодня в пользу как налогоплательщиков, так и налоговых органов.

Правовые основы в спорах о нарушении существенных условий процедуры рассмотрения материалов налогового контроля

Соблюдение условия обеспечения налогоплательщику возможности представить объяснения

Налогоплательщику не предоставлены документы, которые составляют доказательную базу факта совершения правонарушения (копии счетов-фактур и актов приема-передачи, выписки банков по счетам контрагентов, налоговая отчетность контрагентов, сведения об источниках информации (запросы и ответы) о собственниках транспортных средств), тем самым он был лишен возможности проверить достоверность этих документов,

Ключевые слова:
налоговая проверка,
процедура
рассмотрения,
основание для отмены,
споры

Key words:

Annotation
Вителонн

Анализируются правовые аспекты споров о нарушении существенных условий процедуры рассмотрения материалов налогового контроля, вопросы допустимости доказательств при рассмотрении данных материалов. Рассматриваются правовые подходы в спорах о фактах нарушения законодательства о налогах и сборах.

дать оценку полученным доказательствам, представить по ним объяснения. Указанные обстоятельства были установлены еще на этапе рассмотрения жалобы региональным управлением ФНС России. Вышестоящий налоговый орган отменил решение налоговой инспекции по процедурным основаниям, но, несмотря на это, инспекция не предприняла мер, отменяющих принудительное исполнение своего решения. В связи с этим спор был рассмотрен в пользу налогоплательщика (постановление Первого арбитражного апелляционного суда от 21.11.2017 по делу № А43-5865/2017).

В другом деле налогоплательщик сообщил, что акт налоговой проверки был направлен ему по почте без приложений. Однако в представленном реестре на отправку содержится полный перечень документов, включенных в почтовое отправление с указанием количества их листов, — акт и приложения. Почтовое отправление было получено налогоплательщиком. Он также участвовал в рассмотрении материалов выездной налоговой проверки и представлял свои возражения, что подтверждается протоколом. Таким образом, права налогоплательщика в части участия в процессе рассмотрения материалов выездной налоговой проверки и представления возражений были соблюдены. По результатам рассмотрения материалов выездной налоговой проверки инспекцией вынесено решение о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения. Учитывая изложенное, ФНС России, руководствуясь ст. 140 НК РФ, оставила жалобу налогоплательщика без удовлетворения (решение от 31.05.2017 № СА-4-9/10272@).

Соблюдение условия обеспечения налогоплательщику возможности участвовать в процессе рассмотрения материалов проверки

Извещение о рассмотрении материалов проверки было вручено главному бухгалтеру налогоплательщика, действующему по доверенности. Однако представленная указанным лицом доверенность не выдавалась и не подписывалась налогоплательщиком, а само это лицо было отстранено от работы главного бухгалтера с назначением ревизии по его деятельности. Налоговый орган должным образом не проверил доверенность. Налогоплательщик обратился в суд. Поскольку он не

был надлежащим образом извещен о результатах проверки, месте и времени рассмотрения дела и тем самым не была обеспечена возможность участия налогоплательщика в рассмотрении материалов проверки, суд удовлетворил его требования (постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 29.03.2018 по делу № А33-22682/2016).

В другом деле уведомление о месте и времени рассмотрения материалов дополнительных мероприятий налогового контроля было направлено в адрес заявителя за 3 рабочих дня до назначенной даты. В день рассмотрения акта и материалов налоговой проверки заказное письмо с извещением о месте и времени рассмотрения материалов проверки не было вручено налогоплательщику, о чем свидетельствует соответствующая отметка органа почтовой связи. При этом на дату рассмотрения материалов налогового контроля не истек 6-дневный срок со дня отправки налоговым органом заказного письма по почте, по прошествии которого оно считалось бы полученным [1, п. 4 ст. 31]. Таким образом, налоговый орган нарушил существенные условия процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки (не известил налогоплательщика о месте и времени рассмотрения материалов проверки, полученных по результатам дополнительных мероприятий, и не дал заявителю возможности представить возражения), что является основанием для признания его решения недействительным. Поскольку права налогоплательщика нарушены, спор рассмотрен в его пользу (постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 28.02.2018 по делу № А12-13646/2017).

В следующем деле налогоплательщик утверждал, что он не просматривал отправленное по телекоммуникационным каналам связи извещение о месте и времени рассмотрения материалов проверки и не сформировал квитанцию о приеме документа. Это не позволило ему принять участие в рассмотрении материалов проверки. Однако извещение было направлено налогоплательщику в установленный законодательством срок в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи; дата отправки и поступление электронного документа адресату подтверждаются материалами дела. Если налогоплательщик не сформировал квитанцию о приеме извещения

и ознакомился с его содержанием только в день рассмотрения материалов проверки, это не может считаться нарушением условий процедуры, поскольку налогоплательщиком не соблюден порядок информационного обмена, участники которого обязаны не реже 1 раза в сутки проверять поступление документов. Учитывая, что на момент рассмотрения материалов проверки у налоговой инспекции имелись доказательства надлежащего извещения налогоплательщика о месте и времени рассмотрения материалов налоговой проверки, суд пришел к обоснованному выводу об отсутствии оснований для признания недействительным оспариваемого решения налогового органа по мотиву нарушения процедуры рассмотрения материалов проверки (постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 28.03.2018 по делу № А43-10499/2017).

Оспаривание отправления акта и извещения о рассмотрении материалов налоговой проверки почтой

Направление акта проверки налогоплательщику по почте заказным письмом (а не вручение лично) не может служить достаточным основанием для признания нарушения существенных условий процедуры проверки, так как акт получен налогоплательщиком и он не воспользовался своим правом на участие в рассмотрении материалов проверки и представление объяснений. При этом неявка лица, в отношении которого проводилась налоговая проверка (его представителя), извещенного надлежащим образом о месте и времени рассмотрения ее материалов, не является препятствием для рассмотрения таких материалов, за исключением тех случаев, когда участие данного лица в рассмотрении этих материалов признано руководителем (заместителем руководителя) налогового органа обязательным [1, п. 2 ст. 101]. Материалы камеральных налоговых проверок были рассмотрены

налоговой инспекцией в отсутствие надлежащим образом извещенного заявителя, что подтверждается протоколами. По результатам рассмотрения таких материалов налоговой инспекцией приняты решения о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности. Решения также направлены налогоплательщику заказной почтовой корреспонденцией, о чем свидетельствуют документы, подтверждающие отправку и получение адресатом указанных писем. Таким образом, налоговым органом предприняты все необходимые меры, предусмотренные НК РФ для реализации налогоплательщиком права на представление возражений на акты налоговых проверок, а также объяснений по поводу выявленных инспекцией нарушений в ходе рассмотрения материалов налоговых проверок. Поэтому Арбитражный суд Саратовской области сделал вывод об отсутствии оснований для отмены оспариваемых решений, вынесенных налоговой инспекцией (решение от 09.10.2017 по делу № А57-18071/2017).

В другом деле Девятый арбитражный апелляционный суд занял следующую позицию: обязанность по направлению акта проверки и извещения проверяемому лицу о месте и времени рассмотрения материалов проверки считается исполненной налоговым органом, а

проверяемое лицо — надлежащим образом получившим акт проверки и извещенным о месте и времени рассмотрения материалов проверки в случае направления акта и извещения по адресу места регистрации — для юридического лица и адресу места жительства — для индивидуального предпринимателя. При этом риск несвоевременного получения или неполучения почтовой корреспонденции в таком случае лежит исключительно на проверяемом лице, что согласуется с позицией Пленума ВАС РФ, высказанной в постановлении от 30.07.2013 № 61 «О некоторых вопросах практики рассмотрения споров, связанных с достоверностью адреса юридического лица». Кроме того, в обо-



снование своей позиции Девятый арбитражный апелляционный суд также сослался на п. 41 постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57 [2]: положения статей 101 и 101.4 НК РФ не содержат оговорок о необходимости извещения лица, в отношении которого была проведена налоговая проверка или иные мероприятия налогового контроля, исключительно какими-либо определенными способами, в частности путем направления по почте заказного письма с уведомлением о вручении или вручения его адресату непосредственно. Следовательно, извещение о месте и времени рассмотрения указанных материалов не может быть признано ненадлежащим лишь на том основании, что оно было осуществлено каким-либо иным способом (например, путем направления телефонограммы, телеграммы, по факсимильной связи или передачи в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи). Учитывая, что налоговый орган направил акт проверки и извещение о месте и времени рассмотрения материалов проверки по адресу места жительства заявителя, указанному в ЕГРИП, Девятый арбитражный апелляционный суд пришел к выводу, что налоговым органом при рассмотрении материалов проверки и вынесении оспариваемого решения положения п. 14 ст. 101 НК РФ не были нарушены (постановление от 10.04.2018 по делу № А40-148918/17).

Невручение отдельных документов по проверке, если право на представление объяснений не нарушено

Налогоплательщик в качестве основания для отмены решения налогового органа указывал на то обстоятельство, что ему не вручена часть приложений к акту проверки, что лишило его права на представление аргументированных возражений. Однако судом отмечено, что 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, прилагаются в виде заверенных налоговым органом выписок. Вместе с тем акт проверки и оспариваемое решение содержат подробное изложение данных документов, налогоплательщик неоднократно знако-

мился с материалами проверки, соответственно, его право на представление объяснений по таким документам не нарушено (решение Арбитражного суда Пермского края от 02.10.2017 по делу № А50-18719/2017).

В другом деле налогоплательщик настаивал на отмене решения налогового органа на том



основании, что ему не были вручены копии материалов, полученных в ходе проведения дополнительных мероприятий налогового контроля. Суд отметил, что полученные в ходе проведения дополнительных мероприятий доказательства истребовались в большей части именно у налогоплательщика, он также знакомился со всеми материалами, участвовал при их рассмотрении, соответственно, обладал полученной налоговой информацией и потому его право на представление объяснений не нарушено (постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 02.10.2017 по делу № А67-7326/2016 (определением Верховного Суда РФ от 12.03.2018 № 304-КГ17-21850 по тому же делу в передаче кассационной жалобы для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ отказано)).

Отсутствие доказательств извещения налогоплательщика о рассмотрении материалов проверки при фактическом его присутствии на таком рассмотрении

В силу п. 14 ст. 101 и п. 12 ст. 101.4 НК РФ неподтверждение налоговым органом надлежащего извещения лица, в отношении которого проводилась налоговая проверка или иные мероприятия налогового контроля, о месте и времени рассмотрения руководителем (заместителем руководителя) налогового органа соответствующих материалов является нарушением существенных условий процедуры и,

следовательно, основанием для отмены вышестоящим налоговым органом или судом решения, вынесенного в отсутствие этого лица по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки или материалов иных мероприятий налогового контроля, если только в ходе судебного разбирательства не будет установлено, что указанное **лицо фактически принимало участие в рассмотрении соответствующих материалов** [2, п. 40].

Наличие ошибок в протоколе рассмотрения материалов проверки, которые не привели к нарушению прав налогоплательщика

Девятнадцатый арбитражный апелляционный суд пришел к выводу, что наличие в протоколе отметки о присутствии представителя налогоплательщика при рассмотрении материалов налоговой проверки, о заявлении им устных и представлении письменных возражений, притом что представитель налогоплательщика там отсутствовал и не представлял возражения, не может быть признано нарушением существенных условий процедуры рассмотрения материалов проверки при наличии доказательств надлежащего извещения заявителя о месте и времени рассмотрения материалов проверки (постановление от 09.08.2016 по делу № А36-1675/2016).

Рассмотрение материалов проверки без участия представителя налогоплательщика при наличии ходатайства об отложении рассмотрения

Документы, подтверждающие невозможность явки индивидуального предпринимателя либо его представителей, не были представлены в материалы дела. Налоговый орган исполнил обязанность по уведомлению о месте и времени рассмотрения материалов проверки и сообщил об отказе в удовлетворении ходатайства о переносе срока такого рассмотрения с указанием на отсутствие подтверждающих документов (постановление Арбитражного суда Приморского края от 04.05.2017 по делу № А51-12257/2016).

Налоговый орган трижды извещал заявителя о месте и времени рассмотрения материалов проверки и дважды переносил рассмотрение материалов по ходатайству лица, что свидетельствует о надлежащем обеспечении возможно-

сти налогоплательщику участвовать в процессе рассмотрения материалов выездной налоговой проверки (постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 16.08.2016 по делу № А05-11917/2015).

Установление в ходе дополнительных мероприятий налогового контроля факта неуплаты налога в большем размере, чем отражено в акте проверки

Правовая позиция по этому вопросу отражена в определении Верховного Суда РФ от 20.08.2015 № 309-КГ15-9617 по делу № А50-24007/2013.

Налогоплательщик (общество) определял налоговые обязательства в связи с применением общего режима налогообложения и специального режима налогообложения (ЕНВД).

Налоговый орган в ходе мероприятий налогового контроля установил, что по некоторым операциям реализации продукции налогоплательщик неправомерно применял ЕНВД, и составил акт, в котором отразил факт неуплаты налога на прибыль организаций.

Вместе с возражениями на акт проверки налогоплательщик представил дополнительные документы. Налоговый орган, в свою очередь, в целях получения доказательств неуплаты налога принял решение о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля. В результате размер недоимки по налогу на прибыль организаций увеличился, вследствие чего налоговый орган произвел корректировку расчета налоговых обязательств общества.

Доначисление сумм налога в размере, установленном в ходе дополнительных мероприятий налогового контроля, в связи с представлением налогоплательщиком дополнительных документов вместе с возражениями на акт проверки **не может служить основанием для признания решения неправомерным**, поскольку в противном случае это повлечет освобождение налогоплательщика от уплаты налога при фактическом выявлении сокрытого объекта налогообложения.

Доводы налогоплательщика о выявлении налоговым органом при проведении дополнительных мероприятий налогового контроля новых правонарушений признаны судами несостоятельными, поскольку представленные обществом вместе с

возражениями на акт проверки дополнительные документы относились к нарушениям, выявленным в ходе основной налоговой проверки, и отражены в акте проверки.

Правовые подходы в спорах о допустимости доказательств при рассмотрении материалов налогового контроля

Судами всех инстанций по делу № А40-27311/17 (определением Верховного Суда РФ от 23.04.2018 № 305-КГ18-3300 по тому же делу в передаче кассационной жалобы для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ отказано) сделан вывод о допустимости использования доказательств, полученных *после срока проведения проверки*, на основании следующего:

- поступление в инспекцию результатов мероприятий налогового контроля после окончания проведения выездной налоговой проверки либо дополнительных мероприятий налогового контроля *не свидетельствует о том, что указанные доказательства*, представленные в материалы дела, *получены с нарушением установленного порядка*, если мероприятия налогового контроля осуществлены в пределах срока, ответственного на их проведение;
- налогоплательщик в установленном порядке был ознакомлен с ними, представил по ним свою письменную позицию, которая была оценена судом при рассмотрении дела и учтена при принятии решения.

Что касается использования доказательств, полученных *до срока проведения проверки*, то здесь можно ориентироваться на постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 27.11.2017 по делу № А40-100976/17. В нем, в частности, говорится: при рассмотрении материалов проверки *допускается использование доказательств*, в том числе протоколов допроса или объяснений свидетелей, *полученных до момента начала налоговой проверки* [1, абзац второй п. 4 ст. 101]. Налоговый орган при рассмотрении материалов проверки вправе исследовать также документы, имеющиеся у него и полученные в установленном НК РФ порядке до момента начала соответствующей проверки.

Правовые подходы в спорах о фактах нарушения законодательства о налогах и сборах

Много споров возникает в отношении *исполнения требования о представлении документов*. Например, требования о представлении документов вынесены и отправлены в последний день проведения дополнительных мероприятий налогового контроля, в связи с чем у налогоплательщика возникла обязанность по представлению документов, за неисполнение которой предусмотрена ответственность по ст. 126 НК РФ (решение Арбитражного суда Владимирской области от 25.12.2017 по делу № А11-6698/2017).

Неисполнение требования, направленного *вне рамок проведения налоговой проверки*, о представлении документов (информации) в отношении контрагента должно квалифицироваться как неисполнение либо ненадлежащее исполнение обязанности, предусмотренной п. 2 ст. 93.1 НК РФ, влекущее налоговую ответственность по ст. 129.1 НК РФ, в то время как налоговый орган неправомерно применил ст. 126 НК РФ (решение Арбитражного суда Воронежской области от 14.11.2017 по делу № А14-9588/2017). В письме ФНС России от 27.06.2017 № СА-4-9/12220@ также разъяснено, что неисполнение требования налогового органа о представлении документов (информации) на основании п. 2 ст. 93.1 НК РФ относительно конкретной сделки вне рамок проведения налоговых проверок влечет применение ответственности, предусмотренной ст. 129.1 НК РФ. **НПП**

Литература

1. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ (с изм. и доп.).
2. О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации: постановление Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57.

об авторе



Е.В. Тарасова,

заместитель начальника Управления досудебного урегулирования налоговых споров ФНС России, государственный советник РФ 2-го класса
avtor2@nalogkodeks.ru