СТРАТЕГИЯ И ТАКТИКА СПОРА

Проверяющие по сути правы, но... побеждает налогоплательщик!

Существует несколько процессуальных оснований для отмены решения налогового органа вне зависимости от того, как оценил его доводы суд. Некоторые из них работают почти во всех случаях – например, если налоговый орган надлежащим образом не уведомил налогоплательщика о времени и месте рассмотрения материалов выездной налоговой проверки. Есть и такое основание, как ненадлежащее ознакомление налогоплательщика с материалами проверки. Его применение вызывает множество споров, и суды не всегда решают их единообразно. Статья поможет налогоплательщикам подготовиться к спору об отмене решения инспекции по процессуальным основаниям и грамотно отстоять свою позицию

Материалы этой рубрики придадут вам уверенности в своих действиях

Проверяющие по сути правы, но... побеждает налогоплательщик!

С.Ю. Пашков,
юрист адвокатского бюро "Егоров, Пугинский, Афанасьев и партнеры",

Н.Н. Аверченко,
старший юрист адвокатского бюро "Егоров, Пугинский, Афанасьев и партнеры", адвокат, канд. юрид. наук

Решения налоговых органов могут отменяться по процессуальным основаниям. Это отрадно для налогоплательщиков, ведь суд может признать их правоту даже в тех случаях, когда инспекторы имеют все шансы на победу в налоговом споре. Однако не следует думать, что отменить решение проверяющих будет просто: есть случаи, когда подтвердить нарушение инспекцией законных прав налогоплательщиков в ходе процедуры рассмотрения материалов проверки затруднительно...

С 1 января 2007 г. НК РФ предусматривает возможность отмены решений, согласно которым налогоплательщики должны уплатить суммы налогов (пеней, штрафов), на основании нарушения инспекцией существенных условий процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки. В силу п. 14 ст. 101 НК РФ к таким существенным условиям относится обеспечение возможности лица, в отношении которого проводилась проверка, участвовать в процессе рассмотрения материалов налоговой проверки лично или через своего представителя и обеспечение возможности налогоплательщика представлять объяснения. Кроме того, основаниями для отмены указанного решения вышестоящим налоговым органом или судом могут являться иные нарушения процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки при условии, что они привели или могли привести к принятию неправомерного решения.

В настоящее время практика применения судами указанной нормы продолжает формироваться. Однако уже сейчас можно выделить две категории допускаемых инспекторами нарушений процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки, которые, как правило, хоть и не всегда, признаются безусловными (самостоятельными и достаточными) процессуальными основаниями для отмены решений. В таком случае не будет иметь значения, может ли налогоплательщик оспорить решение инспекции по иным основаниям.

Определим, до какой степени налогоплательщик может быть уверен в своей победе по результатам рассмотрения судом спора, поводом для которого стало нарушение инспекцией существенных условий процедуры рассмотрения материалов проверки. Также представим рекомендации налогоплательщикам в отношении того, какие доказательства своей правоты следует подготовить на досудебном этапе производства по налоговому делу, чтобы защита своей позиции в ходе судебного разбирательства была надежной и убедительной.

Налогоплательщика не пригласили

Право налогоплательщика, в отношении которого проводилась выездная налоговая проверка (далее – ВНП), на участие в рассмотрении ее материалов закреплено в налоговом законодательстве (п. 2 ст. 101 НК РФ). Он может сделать это лично или через своего представителя. Если же налогоплательщика (его представителя) надлежащим образом известили о времени и месте рассмотрения материалов ВНП, но он не явился, это не послужит препятствием для рассмотрения материалов проверки.

Соответственно если налоговый орган не обеспечил лицу, в отношении которого проводится налоговая проверка, возможность участвовать в процессе рассмотрения ее материалов лично или через представителя, то данное обстоятельство является основанием для признания решения инспекции незаконным. Такой вывод сделал Президиум ВАС РФ в постановлении от 12.02.2008 № 12566/07. При этом судьи проанализировали п. 30 **постановления** Пленума ВАС РФ от 28.02.2001 № 5, согласно которому нарушение должностным лицом налогового органа требований ст. 101 НК РФ не влечет безусловного признания судом соответствующего решения налогового органа недействительным. Президиум ВАС РФ подчеркнул, что прежнее разъяснение не учитывает п. 14 ст. 101 НК РФ, введенный в действие с 1 января 2007 г. **Федеральным законом** от 27.07.2006 № 137-ФЗ.

Кроме того, в постановлении от 16.06.2009 № 391/09 Президиум ВАС РФ сформировал свою позицию в отношении ситуации, когда инспекция выносит решение о назначении дополнительных мероприятий налогового контроля. Судьи пояснили, что налоговый орган вправе вынести такое решение в случае, когда существует необходимость получения дополнительных доказательств для подтверждения факта совершения нарушений законодательства о налогах и сборах, но это не является завершающей стадией производства по делу о налоговом правонарушении.

С учетом позиции Президиума ВАС РФ всякий налогоплательщик, которого надлежащим образом не известили о том, что инспекция собирается вынести решение по проверке, может обратиться в суд и потребовать отмены этого решения.

Президиум ВАС РФ отметил, что если по результатам рассмотрения материалов проверки инспекция выносит решение с учетом информации, полученной в результате проведенных мероприятий налогового контроля, но не извещает надлежащим образом об этом проверяемое лицо, то данное обстоятельство следует расценивать как нарушение положений п. 14 ст. 101 НК РФ, влекущее безусловную отмену данного решения.

Таким образом, если налоговый орган не известил надлежащим образом налогоплательщика о дате и месте рассмотрения материалов ВНП, проводимого как после составления акта проверки, так и после проведения дополнительных мероприятий налогового контроля, данное обстоятельство является безусловным процессуальным основанием для отмены решения налогового органа.

Постановление Пленума ВАС РФ от 28.02.2001 № 5 "О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации".

Федеральный закон от 27.07.2006 № 137-ФЗ "О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования".

Налогоплательщик не получил приложений к акту о результатах проверки

Согласно ст. 100 НК РФ по результатам налоговой проверки уполномоченные должностные лица налогового органа составляют акт налоговой проверки. Рассмотрим требования, предъявляемые к составлению акта налоговой проверки. Они утверждены **приказом** ФНС России от 25.12.2006 № САЭ-3-06/892@. Данный приказ устанавливает, что вводная часть акта ВНП должна содержать, в частности, сведения о мероприятиях налогового контроля, проведенных при осуществлении налоговой проверки (п. 1.7.2 указанного приказа):

- допросах свидетелей;
- осмотрах территорий, помещений налогоплательщика, в отношении которого проведена налоговая проверка, документов и предметов;
- об истребовании документов при проведении налоговой проверки, истребовании документов (информации) о налогоплательщике или информации о конкретных сделках;
- выемке документов и предметов;
- экспертизе;
- об иных мероприятиях налогового контроля.

В итоговой части акта ВНП формулируются, в частности, выводы проверяющих о наличии в деяниях налогоплательщика признаков налоговых правонарушений (п. 1.9 приказа от 25.12.2006 № САЭ-3-06/892@). Указанный акт вру-

Приказ ФНС России от 25.12.2006 № САЭ-3-06/892@ "Об утверждении форм документов, применяемых при проведении и оформлении налоговых проверок; оснований и порядка продления срока проведения выездной налоговой проверки; порядка взаимодействия налоговых органов по выполнению поручений об истребовании документов; требований к составлению Акта налоговой проверки".

По мнению авторов, верной является позиция тех судов, которые признают право налогоплательщика на ознакомление с материалами проверки обеспеченным только в том случае, когда ему предоставлены копии всех документов, собранных налоговой инспекцией в ходе ВНП и подтверждающих нарушения законодательства о налогах и сборах.

К примеру, ФАС Уральского округа установил, что составленный по результатам выездной налоговой проверки акт вручен налогоплательщику с приложением документов на 6507 листах. При этом копии письменных запросов и поручений, направленных в ходе проверки налоговой инспекцией, а также копии ответов на них не были переданы налогоплательщику вместе с иными приложениями к акту проверки.

Признавая незаконным решение налогового органа об отказе в ознакомлении с материалами проверки, суд указал, что в случае несогласия налогоплательщика с фактами, отраженными в акте ВНП, он имеет право на ознакомление со всеми документами, которые могут иметь отношение к оспариваемым фактам, в т. ч. и приложениями к акту ВНП. Оспариваемое решение инспекции препятствовало получению налогоплательщиком полной информации по результатам налоговой проверки, возможности исследования этой информации и представлению соответствующих возражений, полных и обоснованных, что повлекло принятие инспекцией неправомерного решения (см. постановления ФАС Московского округа от 30.11.2007 № А40-6348/07-117-47, в передаче которого в Президиум ВАС РФ для пересмотра в порядке надзора отказано определением ВАС РФ от 06.02.2008 № 17675/07, ФАС Уральского округа от 04.05.2009 № Ф09-2653/09-С3, от 21.01.2009 № Ф09-10417/08-С2).

Инспекция может предложить налогоплательщику ознакомиться с копиями приложений к акту проверки в присутствии налогового инспектора. Однако вряд ли можно признать, что в этой ситуации право налогоплательщика на подготовку возражений по акту реализуется в полном объеме.

Таким образом, если налоговый орган не представляет налогоплательщику копии всех материалов налоговой проверки в качестве приложений к акту ВНП, он нарушает одно из существенных условий процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки – обеспечение возможности лица, в отношении которого проводилась проверка, представлять аргументированные возражения по акту налоговой проверки (в целом или по отдельным его положениям) с целью защиты своих прав. Данное нарушение ставит под сомнение объективность принятого инспекцией решения о доначислении налогов. Вместе с тем в настоящее время для единообразного применения судами последствий данного нарушения необходимо как минимум решение Президиума ВАС РФ по конкретному делу.

Рекомендации налогоплательщикам

АПК РФ предусматривает, что при рассмотрении судом заявления налогоплательщика о признании незаконным решения о доначислении налогов по указанным выше основаниям именно налоговый орган обязан доказать соблюдение им установленной законом процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки (ч. 5 ст. 200). Из данной нормы следует, что налогоплательщику достаточно лишь заявить об имевших место процессуальных нарушениях.

Действительно, этого достаточно в случае, когда инспекция надлежащим образом не уведомила налогоплательщика о дате и времени рассмотрения материалов налоговой проверки (результатов дополнительных мероприятий налогового контроля). Ведь для того чтобы доказать данный факт, инспекция должна представить суду почтовое уведомление с отметкой о получении извещения налогоплательщиком или доказать иной способ надлежащего извещения.

Напомним, что налогоплательщик может оспорить факт надлежащего уведомления, например, на основании того, что извещение было направлено не по месту нахождения организации (месту жительства предпринимателя), извещение было вручено третьему лицу, не имеющему отношения к налогоплательщику, либо было получено в день рассмотрения материалов налоговой проверки, позднее этой даты и т. д.

Но вот когда налогоплательщик оспаривает решение о доначислении налогов на том основании, что инспекция не вручила ему приложения к акту ВНП, важно позаботиться о положительной судебной перспективе дела заранее, на этапе рассмотрения материалов проверки налоговой инспекцией.

Нужно учитывать, что для доказывания факта вручения налогоплательщику акта ВНП и приложений к нему инспекторы используют следующий способ. Налоговый орган предоставляет суду последний лист данного акта, где подписью представителя налогоплательщика подтверждено, что он получил экземпляр акта с приложениями материалов проверки на указанном количестве листов, при этом указана конкретная дата получения. В связи с этим до подписания акта ВНП в налоговом органе налогоплательщику следует проверить фактическое количество листов передаваемых ему документов и при необходимости в экземпляре акта, остающегося у налоговой инспекции, сделать соответствующую оговорку. После внимательного ознакомления "в родных стенах" с полученным актом ВНП и приложениями к нему необходимо направить в налоговый орган письмо с перечнем неполученных документов и просьбой предоставить их дополнительно. В большинстве случаев к таким документам относятся:

- поручения налоговой инспекции о проведении встречных налоговых проверок контрагентов (поставщиков) налогоплательщика и соответствующие ответы других налоговых инспекций;
- запросы налоговой инспекции в банки, в которых открыты счета налогоплательщика, и ответы последних с данными о движении денежных средств по этим счетам;
- запросы налоговой инспекции в таможенные и иные органы и ответы на них;
- протоколы осмотров, допросов свидетелей и экспертные заключения.

Еще одно письмо с требованием предоставить материалы проверки целесообразно направить в связи с окончанием дополнительных мероприятий налогового контроля, т. е. по истечении месячного срока, установленного п. 6 ст. 101 НК РФ.

Если инспекция направила уведомление о времени и месте рассмотрения материалов проверки, скажем, на домашний адрес главного бухгалтера, то налогоплательщику не следует тревожиться. Достаточно оспорить факт того, что данное уведомление было осуществлено надлежащим образом, и решение инспекции наверняка будет отменено по процессуальным основаниям.

Заметим, что в результате указанных действий авторы данной статьи по делам клиентов неоднократно добивались получения письменных отказов налоговых органов на просьбы о предоставлении всех материалов ВНП для подготовки аргументированных возражений на акт проверки. Впоследствии это служило неоспоримым доказательством того, что инспекция нарушила существенное условие процедуры принятия решения о доначислении налогов.

Указанные рекомендации налогоплательщик может использовать на досудебном этапе производства по налоговому делу. В других же случаях тактика налогоплательщика должна определяться с учетом действий (бездействия) налогового органа.

Контактный телефон:
(495) 937-90-80, доб. 26-97