

УДК: 342.5

Сорокин В. А.

магистр права

ФГБОУ ВО Санкт-Петербургский государственный университет

НЕКОТОРЫЕ ПРОБЛЕМЫ ПРОВЕДЕНИЯ КАМЕРАЛЬНЫХ НАЛОГОВЫХ ПРОВЕРОК

В данной статье рассматриваются актуальные правовые проблемы, возникающие при проведении камеральных налоговых проверок. Автор рассуждает относительно шести основных проблем с освещением различных дискуссионных точек зрения по этим вопросам, сложившимся в судебной практике. Позиции судебно-арбитражной практики анализируются сквозь призму доктринальных основ налогового права.

Ключевые слова: камеральная налоговая проверка, налоговый контроль, полномочия налоговых органов.

Sorokin V. A.

Master of Laws

Saint-Petersburg State University

Russia

SOME PROBLEMS OF CARRYING OUT CAMERAL TAX AUDITS

This article examines the actual legal problems that arise when conducting desk tax inspections. The author discusses six main problems with the coverage of various discussion points of view on these issues that have developed in the judicial practice. The positions of judicial and arbitration practice are analyzed through the prism of the doctrinal foundations of tax law.

Key words: cameral tax audit, tax control, powers of tax authorities.

Проблемы, возникающие при проведении камеральных налоговых проверок, имеют как практическую, так и теоретическую актуальность. Данное мероприятие налогового контроля ежедневно затрагивает права граждан и организаций. Стоит отметить, что проблематика камеральных налоговых является весьма разработанной в науке, но при этом настоящее исследование не теряет своей актуальности. Далее в работе освещаются основополагающих шесть проблем, связанных с проведением камеральной налоговой проверки.

1) Разграничение камеральной и выездной налоговых проверок.

Конституционный Суд РФ (Определение Конституционного Суда РФ от 08.04.2010 N 441-О-О, Определение КС РФ от 06.07.2010 №933-О-О) неоднократно касался разграничения камеральной и выездной налоговой проверки и вывел следующий конституционно-правовой смысл из соответствующих положений НК РФ: камеральная налоговая проверка – форма текущего документального контроля, который проводится на основе налоговых деклараций (расчетов) и иных документов. Выездная налоговая проверка нацелена на своевременное выявление ошибок в налоговой отчетности и оперативное реагирование налоговых органов на обнаруженные нарушения, что позволяет смягчить для налогоплательщиков последствия от неправильного применения ими налогового закона [1]. С 2015 года несколько сдвигается грань между камеральными и выездными проверками. Ранее господствующая [2] точка зрения исходила из недопустимости осмотра помещений (ст. 92 НК РФ) при камеральной проверке. Согласно п. 24 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 N 57 положения статей 91 и 92 НК РФ, регламентирующие соответствующие полномочия налоговых органов, прямо указывают на то, что осмотр территорий (помещений) налогоплательщика и доступ на территорию (в помещение) налогоплательщика

возможен только в связи с проведением в отношении данного налогоплательщика выездной налоговой проверки.

Однако законодатель разрешил это в исключительных случаях при проверке по НДС. Не превращается ли такая проверка в выездную? С одной стороны, ординарная камеральная проверка не может быть связана выходом на территорию налогоплательщика, истребованием первичных документов. Поэтому такая проверка становится квазивыездной (отличаясь от выездной лишь по месту проведения и сроку). Законодатель сознательно запрещает, по общему правилу, повторную выездную проверку, поскольку это чрезмерное ограничение предпринимательской деятельности. Но выходит, что такая камеральная проверка по факту дезавуирует этот запрет. С другой стороны, необходимо исходить из баланса публичного и частного интереса. Конституционное основание допустимости такой проверки можно найти в том, что она связана с возвратом сумм из бюджета. Если налоговые органы не будут иметь достаточных полномочий для проверки оснований возврата сумм, то это может привести к необоснованным потерям бюджета, что нарушит интересы общества и государства. Истребование первичной документации также обусловлено необходимостью подтверждения сделок налогоплательщика с поставщиками и покупателями. Таким образом, вторая позиция видится более обоснованной.

2) Документы, проверяемые в ходе камеральной налоговой проверки.

Дискуссионной является возможность проведения камеральной проверки без предоставления налоговой декларации, на основании иных документов. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 26.06.2007 N 1580/07 указывается, что это недопустимо, т.к. срок проверки начинает течь со дня предоставления декларации (п. 2 ст. 88 НК РФ): «особенностью камеральной налоговой проверки как одной из форм налогового контроля, предусмотренных статьей 82 НК РФ, является то, что ее осуществление возможно в установленный абзацем вторым статьи 88 НК РФ трехмесячный срок. Довод инспекции о допустимости осуществления налогового контроля в форме камеральной налоговой проверки вне зависимости от представления налоговому органу деклараций лицом, в отношении которого она проводится, не может быть признан обоснованным на действующем законодательстве» [3]. Другая точка зрения, изложенная в Постановлении ФАС Поволжского округа от 07.07.2008 по делу N А65-14145/07, зиждется на ином понимании камеральной проверки: «налоговый орган правомерно в соответствии с положениями ст. 88 НК РФ провел камеральную налоговую проверку на основе конкретных сведений, полученных от органов внутренних дел о нарушениях налогового законодательства по налогу на добавленную стоимость, допущенных налогоплательщиком, поскольку общество не представило налоговому органу налоговые декларации по НДС» [4]. ВАС РФ сужает сферу камеральных проверок только проверками налогоплательщиков, на которых возложена обязанность по предоставлению налоговых деклараций. Получается, что к большинству физических лиц камеральная налоговая проверка не может применяться. Действительно ли не может быть камеральной проверки без декларации? Для привлечения физических лиц к ответственности по ст. 122 НК РФ необходимо проведение налоговой проверки. Поскольку законодатель не предусмотрел специальной формы налогового контроля для граждан, то, привлекая их к ответственности по ст. 122 НК РФ, необходимо провести либо камеральную, либо выездную проверку. Представляется, что выездная налоговая проверка в данной ситуации будет излишней, ибо орган и так осведомлен об образовавшейся недоимке, т.к. именно он направляет уведомления об уплате налога гражданам. С точки зрения основ конституционализма, необходима минимизация ограничения прав. Камеральная проверка в большей степени отвечает этому требованию. Это подталкивает нас к выводу о допустимости камеральной проверки налоговых уведомлений, стало быть, камеральной проверки без налоговой декларации. Сегодня такой подход не является популярным, но это потенциальное направление развития законодательства и судебной практики.

3) Истребование документов при камеральной налоговой проверке.

В теории и практике возникает вопрос: вправе ли инспекция истребовать у налогоплательщика документы в случаях, не предусмотренных ст.88 НК РФ, при выявлении ошибок и (или) противоречий либо несоответствий при проведении камеральной проверки. Господствующая позиция, содержащаяся, например, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 15.03.2012 N 14951/11 по делу N А40-54354/10-4-301, дает положительный ответ на этот вопрос со ссылкой на п.5 ст.88 НК РФ: «из взаимосвязанного толкования приведенных положений, а также положений пункта 5 статьи 88 Кодекса, допускающих установление факта совершения налогового правонарушения на основании оценки налоговым органом представляемых налогоплательщиком пояснений и документов, следует обязанность налогоплательщика и, как следствие, право налогового органа истребовать у налогоплательщика первичные документы, подтверждающие достоверность данных, внесенных в налоговую декларацию, при выявлении в ходе камеральной проверки несоответствия между этими данными и сведениями, содержащимися в имеющихся у налогового органа документах, полученных им в ходе налогового контроля» [5]. Такой подход благоприятствует полной оценке соблюдения налогового законодательства налогоплательщиком. Однако полагаем, что из приведенной нормы вытекает не обязанность налогоплательщика представить документы, а лишь обязанность органа эти документы рассмотреть, если они представлены. Не зря п. 3 ст. 88 НК РФ предусматривает только обязанность по требованию органа предоставить пояснения или внести исправления. В п. 4 ст. 88 НК РФ отмечается, что налогоплательщик вправе (т.е. не обязан) дополнительно представить документы. Наличествует судебная практика, в частности, Постановление ФАС Северо-Западного округа от 17.12.2009 по делу N А56-40141/2009, подтверждающая проведенные рассуждения: «согласно положениям пункта 4 статьи 88 НК РФ налогоплательщику, представляющему в налоговый орган указанные пояснения, не вменено в обязанность дополнительно представлять документы, подтверждающие достоверность данных, внесенных в налоговую декларацию» [6]. Эта точка зрения представляется верной, ибо все властные полномочия налоговых органов должны быть недвусмысленно предусмотрены и не могут предоставляться по аналогии. В отношении государственных органов действует разрешительный метод правового регулирования.

4) Срок камеральной налоговой проверки.

Каковы последствия увеличения срока проверки? Является ли это основанием для отмены решения, вынесенного по результатам такой проверки? Ответ не является однозначным. В ряде судебных решений, например, Постановление ФАС Московского округа от 23.05.2012 по делу N А40-85281/11-20-359, указывается, что нарушение срока проверки влечет отмену решения по ее итогам в соответствии с п. 14 ст. 101 НК РФ: «решения вынесены с нарушением установленных законом сроков проведения камеральной проверки, нарушают право налогоплательщика на своевременное получение налоговой выгоды в виде возмещения суммы НДС» [7]. Видимо, суды исходят из того, что трехмесячный срок проверки направлен на достижение равновесия участников отношений, регулируемых налоговым законодательством. Превышение данного срока необоснованно нарушает этот баланс, где слабой стороной является налогоплательщик, защитить которого необходимо путем отмены решения по результатам проверки. Но доминирующей является другая позиция о том, что срок камеральной проверки не является пресекательным. Само по себе нарушение срока проверки не является основанием для отмены решения по ее итогам. Эта позиция более обоснована, т.к. базируется на основных идеях административного процесса. Не любое нарушение процедуры порочит ее результат, а только существенное. О существенности нарушения может свидетельствовать нарушение прав и охраняемых законом интересов. Согласно позициям, изложенным в Постановлении Президиума ВАС РФ от 18.03.2008 N 13084/07 и Постановлении Президиума ВАС РФ от 17.11.2009 N 10349/09, чрезмерно длительная налоговая проверка (*в обоих случаях – 11 месяцев – прим. В.С.*) нарушает принцип недопустимости избыточного или не ограниченного по

продолжительности применения мер налогового контроля, что нарушает цели налогового администрирования, которые не должны препятствовать предпринимательской деятельности[8]. В таких случаях решение, принятое по результатам такой проверки, незаконно. Таким образом, значительное увеличение срока проверки является существенным процедурным нарушением, влекущим незаконность последующего решения.

5) Оформление результатов камеральной налоговой проверки.

Здесь главный вопрос – это последствия дефектности акта проверки. КС РФ в Определении от 27.05.2010 N 766-О-О указал, что акт налоговой проверки сам по себе не порождает изменений в правах и обязанностях налогоплательщиков, а законодательство не препятствует тому, чтобы в ходе обжалования решения по результатам проверки было проверено соблюдение налоговым органом требований, предъявляемых к составлению акта налоговой проверки [9]. Т.е. КС РФ исходит из невозможности самостоятельного обжалования акта без решения по результатам проверки, но не отрицает, что дефекты акта могут повлиять на итоговое решение. В связи с этим возникает вопрос: какое значение будет иметь то, что акт проверки не подписан лицом, проводившим проверку; подписан лицом, не проводившим проверку; подписан не всеми лицами, проводившими проверку? Некоторые суды, например, Федеральный арбитражный суд Восточно-Сибирского округа, указывают, что акт проверки не соответствует требованиям законодательства (п. 2 ст.100 НК РФ), следовательно, решение инспекции, основанное на данном акте, подлежит отмене [10]. Однако суды не учитывают, что здесь необходимо оценивать существенность нарушения; то, насколько данное нарушение повлияло на права частных лиц. На сегодняшний день преобладает точка зрения, отраженная в Постановлении Президиума ВАС РФ от 24.01.2012 N 12181/11 по делу N А19-13679/2010-18, о том, что дефект в подписании может указывать на нарушение требований внутреннего регламента, а не на нарушение существенных прав налогоплательщика, поскольку в соответствии со ст. 101 НК РФ право принятия решения о привлечении к налоговой ответственности принадлежит не лицу, подписавшему акт налоговой проверки, а руководителю (заместителю руководителя) налогового органа на основе анализа собранных материалов и предварительных предложений, изложенных в акте налоговой проверки [11]. Таким образом, ВАС РФ подчеркивает, что налогоплательщику безразлично, какое лицо от имени налогового органа подписывает акт проверки. С этой точкой зрения необходимо согласиться, действительно интерес налогоплательщика преимущественно состоит в том, чтобы лица, проводящие проверку и рассматривающие дело по существу, были объективны, беспристрастны и всесторонне исследовали обстоятельства дела.

б) Повторная камеральная проверка.

НК РФ ничего не говорит о допустимости или запрете повторной камеральной проверки. Если до окончания камеральной налоговой проверки представлена уточненная налоговая декларация, то камеральная налоговая проверка ранее поданной декларации прекращается и начинается новая камеральная налоговая проверка на основе уточненной налоговой декларации (п. 9.1. ст. 88 НК РФ). Т.е. проверка уточненной налоговой декларации не может квалифицироваться, как повторная камеральная проверка. Встречается ряд судебных решений, в частности Постановление ФАС Уральского округа от 11.04.2007 N Ф09-1533/07-СЗ, где суды допускают проведение повторной камеральной проверки: «Кодекс не содержит запрета на проведение повторных камеральных проверок» [12]. Также принимаются во внимание разные условия, порядок и цели проведения камеральной и выездной налоговых проверок, разный объем подлежащих проверке документов. Однако нельзя согласиться с таким мнением, как было указано выше, налоговые органы должны руководствоваться принципом «разрешено только то, что разрешено», ведь любое властное полномочие несет угрозу правам частных лиц. Судебная практика, например, Постановление ФАС Поволжского округа от 02.02.2010 по делу N А12-10597/2009, также соглашается с этими аргументами: «из содержания статей 87 и 88 НК РФ не следует право налоговых

органов неоднократно проводить камеральные налоговые проверки одной и той же налоговой декларации за один и тот же период» [13].

Таковы основные проблемы проведения камеральных налоговых проверок, по мнению автора. Данное исследование не ставит точку в решении освещенных дискуссионных вопросов, а, скорее, ставит целью вынести на обсуждение научного сообщества названные проблемы для дальнейшего анализа.

Литература

1. Определение Конституционного Суда РФ от 08.04.2010 N 441-О-О "Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданки Измайловой Галины Васильевны на нарушение ее конституционных прав пунктом 1 статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации", Определение КС РФ от 06.07.2010 №933-О-О "Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью "Торговый дом "Промышленная техника" на нарушение конституционных прав и свобод пунктом 3 статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации" // СПС Гарант, URL: <http://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/1695075/>, <http://ivo.garant.ru/#/basesearch/> Определение КС РФ от 06.07.2010 №933-О-О, дата обращения: 22.06.2017.

2. Постановление Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 N 57, Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 25.11.2013 по делу N А28-12582/2012 // СПС КонсультантПлюс, URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_151174/, <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=AVV;n=62915#0>, дата обращения: 22.06.2017.

3. Постановление Президиума ВАС РФ от 26.06.2007 N 1580/07 // СПС КонсультантПлюс, URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=ARB;n=40762#0>, дата обращения: 22.06.2017.

4. Постановление ФАС Поволжского округа от 07.07.2008 по делу N А65-14145/07 // СПС КонсультантПлюс, URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=APV;n=56199#0>, дата обращения: 22.06.2017.

5. Постановление Президиума ВАС РФ от 15.03.2012 N 14951/11 по делу N А40-54354/10-4-301 // СПС КонсультантПлюс, URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=ARB;n=276671#0>, дата обращения: 22.06.2017.

6. Постановление ФАС Северо-Западного округа от 17.12.2009 по делу N А56-40141/2009 // СПС КонсультантПлюс, URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=ASZ;n=105738#0>, дата обращения: 22.06.2017.

7. Постановление ФАС Московского округа от 23.05.2012 по делу N А40-85281/11-20-359, Постановление ФАС Московского округа от 05.04.2010 N КА-А40/2875-10 по делу N А40-89959/09-76-562 // СПС КонсультантПлюс, URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=AMS;n=161446#0>, <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=AMS;n=125503#0>, дата обращения: 22.06.2017.

8. Постановление Президиума ВАС РФ от 18.03.2008 N 13084/07, Постановление Президиума ВАС РФ от 17.11.2009 N 10349/09 // СПС КонсультантПлюс, URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=ARB;n=57114#0>, <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=ARB;n=140443#0>, дата обращения: 22.06.2017.

9. Определение Конституционного Суда РФ от 27.05.2010 N 766-О-О "Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы закрытого акционерного общества "МП Трейдинг" на нарушение конституционных прав и свобод пунктом 1 статьи 138 Налогового кодекса Российской Федерации, пунктом 2 статьи 29 и пунктом 1 части 1 статьи 150 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации" // СПС КонсультантПлюс, URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=ARB;n=154215#0>, дата обращения: 22.06.2017.

10. Обзор судебной практики Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа (рекомендован Постановлением Президиума ФАС Восточно-Сибирского округа от 09.06.2011 N 4) // СПС КонсультантПлюс, URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=AVS;n=65616#0>, дата обращения: 22.06.2017.

11. Постановление Президиума ВАС РФ от 24.01.2012 N 12181/11 по делу N A19-13679/2010-18 // СПС КонсультантПлюс, URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=ARB;n=262838#0>, дата обращения: 22.06.2017.

12. Постановление ФАС Уральского округа от 11.04.2007 N Ф09-1533/07-С3, Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 06.02.2007 N A19-19531/06-20-Ф02-65/07-С1 // СПС КонсультантПлюс, URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=AUR;n=67566#0>, <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=AVS;n=36846#0>, дата обращения: 22.06.2017.

13. Постановление ФАС Поволжского округа от 02.02.2010 по делу N A12-10597/2009, Постановление ФАС Московского округа от 13.01.2009 N КА-А40/12492-08 по делу N А40-18461/08-142-56 // СПС КонсультантПлюс, URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=APV;n=74879#0>, <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=AMS;n=106741#0>, дата обращения: 22.06.2017.