

УДК 34 DOI: 10.14451/2.179.55

Актуальные вопросы защиты прав и законных интересов налогоплательщиков

© 2023 **Миронов Владислав Юрьевич**

канд. юрид. наук, доцент кафедры финансового, банковского и таможенного права имени профессора Н. И. Химичевой ФГБОУ ВО «Саратовская государственная юридическая академия», г. Саратов, Российская Федерация.

E-mail: mironovmail@yandex.ru

Ключевые слова: выездная налоговая проверка, предпроверочный анализ, продление срока выездной налоговой проверки, продление срока рассмотрения материалов налоговой проверки, самозащита налогоплательщика, незаконное бездействие налогового органа, налоги, оспаривание решений налоговых органов, права и законные интересы налогоплательщиков.

В работе рассмотрены актуальные проблемы защиты прав и законных интересов налогоплательщиков, связанные с практикой внедрения в деятельность налоговых органов предпроверочного анализа, а также регламентацией сроков проведения выездной налоговой проверки, направленной на достижение равновесия интересов участников налоговых правоотношений, в связи с тем, что избыточное или не ограниченное по продолжительности применение мер налогового контроля недопустимо.

Обращается внимание на то, что в судебной практике все отчетливее проявляется позиция в том, что сроки выездной налоговой проверки не носят пресекающего характера, а их нарушение не влечет нарушения прав и законных интересов налогоплательщика. В связи с этим исследована практика обращения налогоплательщиков в суд с заявлением о признании незаконным решений о продлении сроков проведения ВВП до 4 и 6 месяцев, обжалование незаконного продления сроков рассмотрения материалов налоговой проверки.

Сложная экономическая ситуация в стране предопределяет необходимость взаимодействия налогоплательщиков и налоговых органов в целях обеспечения как стабильности бизнеса, так и налоговых поступлений в бюджет.

Необходимо согласиться с утверждением, что «до начала 90-х годов XX века функции налоговых органов ограничивались контролем и применением санкций к налогоплательщикам за

нарушение налогового законодательства. Соответственно, налогоплательщиками – юридическими и физическими лицами, налоговые органы воспринимались как исключительно карающая государственная организация, что не способствовало установлению партнерских связей» [6].

В Основных направлениях бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2022

год и на плановый период 2023 и 2024 годов отмечается, что в налоговой политике приоритетом остается обеспечение стабильных налоговых условий для хозяйствующих субъектов, а акцент сохраняется на повышении эффективности стимулирующей функции налоговой системы и улучшении качества администрирования с сопутствующим облегчением административной нагрузки для налогоплательщиков и повышением собираемости налогов¹.

Обзор правовых позиций, отраженных в судебных актах Конституционного Суда Российской Федерации и Верховного Суда Российской Федерации, принятых во втором квартале 2020 года по вопросам налогообложения содержит утверждение, что «установленный законодательством о налогах и сборах порядок вынесения решения по результатам налоговой проверки должен обеспечивать надлежащую реализацию прав и законных интересов налогоплательщиков в правовом государстве»².

Кардинальные изменения в экономической жизни требуют совершенствования механизмов взаимоотношений налоговых органов с налогоплательщиками. В настоящее время презюмируется необходимость постоянного доверительного взаимодействия между указанными субъектами.

Например, принятие Федеральной налоговой службой РФ приказа № ММ-3-06/333@ от 30.05.2007 г. «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок»³ изменило порядок определения субъектов, в отношении которых назначаются выездные налоговые проверки (далее по тексту – ВНП). Основой планирования является комплексный анализ деятельности налогоплательщиков, включая финансово-экономические по-

казатели. В данном случае налоговые органы применяют риск-ориентированный подход, уходя от практики тотального контроля.

На практике мало что поменялось. Главная цель налогового органа при проведении налоговой проверки – максимальное доначисление налогов, пени и штрафов. Единственное изменение, произошедшее в последние годы – налоговый орган стал более подготовлен. Еще до начала проверки им истребуются документы у налогоплательщика и третьих лиц, в том числе выписки банков, иногда вызываются на допрос сотрудники налогоплательщика и его контрагентов. То есть в самом начале ВНП инспекция обладает огромным массивом информации и задача налогоплательщика – обеспечить защиту своих прав и законных интересов с первых дней проверки. В этом смысле целесообразно оспаривать любое действие налоговой инспекции, нарушающее права и законные интересы налогоплательщика.

Особо необходимо отметить одно важное обстоятельство. Часто налоговый орган истребует у налогоплательщика документы до вынесения решения о проведении ВНП в рамках проведения так называемого «предпроверочного анализа».

Статьи 93 и 93.1 Налогового кодекса Российской Федерации⁴ (далее – НК РФ) выделяют два основания истребования документов у налогоплательщика:

1. истребование документов в ходе налоговых проверок. В данном случае может быть получена любая информация, касающаяся деятельности налогоплательщика;
2. истребование вне рамок проведения налоговых проверок. При применении данного

¹Информация Минфина России от 30 сентября 2021 г. «Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2022 год и на плановый период 2023 и 2024 годов» // ЭПС «Система ГАРАНТ»: ГАРАНТ-Юрист. 5-ОД Интернет-версия от 24.06.2022.

²Письмо ФНС России от 28.07.2020 №БВ-4-7/12120. Доступ из Справ. правовой системы «Гарант-Максимум».

³Приказ ФНС РФ № ММ-3-06/333@ от 30.05.2007 г. «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок» // Экономика и жизнь. 2007. № 23.

⁴Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31 июля 1998 № 146-ФЗ (ред. от 14.04.2023) // Собрание законодательства РФ. – 1998. – № 31. – Ст. 3824; Российская газета. 2023, 17 апреля.

основания истребуются лишь документы относительно конкретной сделки в случае обоснованной необходимости.

Из содержания нормы п. 2 ст. 93.1 НК РФ следует, что полномочия налоговых органов об истребовании у налогоплательщика документов вне рамок налоговой проверки ограничены. Налоговый орган обязан обосновать такое требование ссылками на то, по какой конкретно сделке и в рамках проведения каких именно мероприятий налогового контроля происходит истребование.

Высший Арбитражный суд РФ высказался за запрет на истребование у налогоплательщиков вне налоговых проверок документов об их деятельности, указав, «что истребование у налогоплательщика, его контрагентов или иных лиц документов, касающихся деятельности налогоплательщика, допускается лишь в период проведения в отношении этого налогоплательщика налоговой проверки либо дополнительных мероприятий налогового контроля»⁵.

Применение п. 2 ст. 93.1 НК РФ для целей, не указанных в Налоговом кодексе РФ, можно рассматривать как превышение установленных действующим налоговым законодательством полномочий налогового органа.

В одном из споров с налогоплательщиком (дело № А40-211149/18) налоговый орган, обосновывая проведение предпроверочного анализа налогоплательщика, ссылался на письмо ФНС России от 10.11.2011. Однако данное письмо представляет собой внутриведомственный акт, который фактически создал новую обязанность налогоплательщика представлять документы без назначения ВМП. Причем данная обязанность НК РФ не установлена, как не содержится и такое мероприятие налогового контроля как «предпроверочный анализ». Фактическое принятие

ФНС России нормативного акта противоречит ст. 4 НК РФ, в связи с этим такой вид мероприятий налогового контроля как «предпроверочный анализ» не может быть признан надлежащей практикой. Судебной практикой подтверждается данный вывод⁶.

Обычно налогоплательщики обращаются за профессиональной помощью специалистов в области налогов уже после составления акта ВМП, а иногда и после вынесения налоговым органом решения по итогам проведенной проверки. Это существенно ограничивает возможности оспаривания, так как налогоплательщиком к этому времени утрачены многочисленные возможности обжалования процессуальных нарушений.

Российское законодательство о налогах и сборах включает в себя, в том числе, процедурные нормы, четко регулирующие взаимоотношения налоговых органов с налогоплательщиками в ходе осуществления мероприятий налогового контроля.

Следует согласиться с позицией Зимулькина М. И., который утверждает, что «число налоговых споров, предметом рассмотрения которых являются предполагаемые процедурно-процессуальные нарушения, допущенные при проведении мероприятий налогового контроля, не демонстрирует тенденции к снижению» [2].

При этом значимость таких нарушений уменьшается, так как в судебной практике все отчетливее проявляется позиция того, что сроки ВМП не носят пресекающего характера, а их нарушение не влечет нарушения прав и законных интересов налогоплательщика.

Между тем, регламентация сроков проведения ВМП направлена на достижение равновесия интересов участников налоговых правоотношений, а избыточное или не ограниченное по продолжи-

⁵Пункт 27 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации. – 2013. – № 10.

⁶См., напр., Постановление Конституционного Суда РФ № 6-П от 31.03.2015, Апелляционное определение Верховного Суда РФ № АПЛ19-333 от 27.08.2019.

тельности применение мер налогового контроля недопустимо. Длительный срок проверки свидетельствует о нарушении инспекцией целей налогового администрирования, которые не могут иметь дискриминационного характера, препятствующего предпринимательской деятельности налогоплательщика⁷. Налогоплательщики должны иметь возможность в разумных пределах предвидеть последствия своего поведения и быть уверенными в неизменности своего официально признанного статуса, приобретенных прав, прежде всего в том, что касается размера налоговой обязанности, полноты и правильности ее исполнения⁸.

Нередкими, в частности, являются случаи обращения в суд с заявлением о признании незаконным решений о продлении сроков проведения ВМП до 4 и 6 месяцев. Признание судом таких решений незаконными приводит к тому, что все доказательства, собранные налоговым органом в период, превышающий двухмесячный срок проверки, будут признаны полученными с нарушением НК РФ.

Налогоплательщики часто сталкиваются с ситуациями, когда налоговый орган в рамках проводимой проверки истребует документы, представление которых не является обязательным. Например, в одном из дел, в котором нам удалось доказать, что налогоплательщик не может быть привлечен к ответственности по ст. 126 НК РФ, суд встал на сторону нашего клиента, указав, что законодательством не установлена обязанность налогоплательщика оформлять и хранить заявки или заказы, они не являются документами, не подписываются сторонами и не хранятся у налогоплательщика⁹.

Еще одной возможностью могут воспользоваться налогоплательщики в случае намеренного затягивания налоговым органом рассмотрения материалов налоговой проверки.

Анализ причин для неоднократного продления срока рассмотрения материалов налоговой проверки, показал, что таким основанием, как правило, становится необходимость проверки обоснованности доводов налогоплательщика, изложенных в возражениях на акт ВМП и изучения документов, представленных налогоплательщиком с возражениями в подтверждение своих доводов.

Однако п.1 ст.101 НК РФ позволяет продлить срок рассмотрения материалов налоговой проверки лишь на один месяц. В противном случае данная норма содержала бы право налогового органа продлевать срок на неограниченное и неопределенное для налогоплательщика время. Именно по этой причине в п.1 ст.101 НК РФ установлен предельный срок продления рассмотрения материалов налоговой проверки и вынесения соответствующего решения – не более чем на один месяц.

Одним из доводов налогового органа при защите в суде является тезис о том, что оспариваемые решения не нарушают никаких прав налогоплательщика. Зачастую суды возлагают на налогоплательщика бремя доказывания того, «как именно нарушение срока рассмотрения материалов налоговой проверки повлекло принятие по ее итогам неправомерного решения»¹⁰.

По мнению Конституционного Суда РФ, положение, предусмотренное п. 1 ст. 101 НК РФ, направлено на защиту прав налогоплательщика

⁷Постановления КС РФ от 16.07.2004 № 14-П; Президиума ВАС РФ от 18.03.2008 по делу № А60-13819/06-С9 ИП Проскуракова В.М.; Определение СКЭС ВС РФ от 05.07.2021 по делу № А21-10479/2019 ООО «Неринга».

⁸Постановление АС ЗСО от 08.05.2019 по делу № А81-5225/2018 // ЭПС «Система ГАРАНТ»: ГАРАНТ-Юрист. 5-ОД Интернет-версия от 24.06.2022.

⁹Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 21 июня 2021 г. № Ф06-5501/21 по делу № А57-11635/2020 // ЭПС «Система ГАРАНТ»: ГАРАНТ-Юрист. 5-ОД Интернет-версия от 24.04.2023.

¹⁰Постановление 8-го ААС от 10.05.2016 по делу № А75-7575/2015 // ЭПС «Система ГАРАНТ»: ГАРАНТ-Юрист. 5-ОД Интернет-версия от 24.06.2022.

¹¹Определение Конституционного Суда РФ от 28 февраля 2017 г. № 239-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы акционерного общества «Приокский завод цветных металлов» на нарушение конституционных прав и свобод положением

от необоснованно длительного вмешательства налогового органа в его хозяйственную деятельность¹¹.

Оспаривание решений налогового органа об отложении рассмотрения материалов налоговой проверки не является самоцелью. В некоторых случаях есть основания прийти к выводу о том, что их нарушение не влечет недействительность несвоевременно принимаемых актов налогового органа, но может повлиять на исчисление взаимосвязанных сроков производства по налоговому делу таким образом, чтобы не допустить общее увеличение продолжительности процедуры, предусмотренной для принудительного взыскания налоговой задолженности¹². В случае признания таких решений незаконными все предусмотренные Налоговым кодексом сроки, в том числе сроки, предусмотренные ст. ст. 46, 47 должны исчисляться с учетом вынесенного судом решения о незаконности отложения срока рассмотрения материалов проверки.

Необходимо иметь в виду, что исходя из положений ст. ст.198, 201 АПК РФ судебной защите подлежат не только нарушенные права, но и охраняемые законные интересы лица. По своей сути, законные интересы налогоплательщика представляют собой объективно существующие и неразрывно связанные с налогоплательщиком блага и стремления, устанавливаемые в конкретных правоотношениях, и имеющие ценность для него. Как справедливо отмечается в литературе, для защиты законных интересов не обязателен факт их прямого закрепления в законе [3].

Стоит отметить, что в статье 137 НК РФ не упоминаются законные интересы в качестве самостоятельного основания для обжалования актов

налоговых органов ненормативного характера, а также действий или бездействий их должностных лиц.

Среди арбитражной судебной практики суды часто используют формулировку права и законные интересы как единое целое. Однако встречаются и особо заслуживающие усмотрения суда. Так, например, в Постановлении Арбитражного суда Московского округа от «15» декабря 2021 г. по делу №А41-12777/2021 суд отметил, что «законный интерес налогоплательщика образует вынесение решения по итогам налоговой проверки в соответствии с нормами права»¹³.

В Постановлении Арбитражного суда Московского округа от 29.01.2021 по делу № А41-12242/2020 отмечалось, что «получение акта налоговой проверки позже установленного срока не нарушает прав и законных интересов налогоплательщиков»¹⁴.

А. В. Чуряев обращает внимание на то, что «суды, рассматривая налоговые споры, нередко только декларируют существование законных интересов налогоплательщиков, не поясняя в чем они выражаются и не приводя конкретные примеры» [9].

Защита прав и законных интересов в судебном порядке возможна не только в случае вынесения неправомерного акта в административном порядке, но и в случае незаконного бездействия налогового органа. Так, например, в Определении СК по экономическим спорам ВС РФ от 21 февраля 2017 г. № 305-КГ16-14941 по делу №А40-89628/20152 рассмотрен случай явного бездействия налогового органа, который на протяжении более 2 лет не возмещал

пункта 1 статьи 101 Налогового кодекса Российской Федерации» // ЭПС «Система ГАРАНТ»: ГАРАНТ-Юрист. 5-ОД Интернет-версия от 20.04.2023.

¹²См., например, следующие документы: Письмо ФНС России от 23.05.2013 № АС-4-2/9355 «О мероприятиях налогового контроля», Письмо ФНС России от 10.01.2019 № ЕД-4-2/55 «О соблюдении процессуальных сроков, предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации» // ЭПС «Система ГАРАНТ»: ГАРАНТ-Юрист. 5-ОД Интернет-версия от 24.06.2022.

¹³Постановление Арбитражного суда Московского округа от 15 декабря 2021 г. № Ф05-30632/21 по делу № А41-12777/2021 // ЭПС «Система ГАРАНТ»: ГАРАНТ-Юрист. 5-ОД Интернет-версия от 01.02.2023.

¹⁴Постановление Арбитражного суда Московского округа от 29 января 2021 г. № Ф05-24757/20 по делу № А41-12242/2020 // ЭПС «Система ГАРАНТ»: ГАРАНТ-Юрист. 5-ОД Интернет-версия от 12.01.2023.

НДС организации по его заявлению. Кроме того, судебной практике известны случаи, когда налоговый орган длительно не исполнял решение суда, вступившее в законную силу. В частности, в Постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 11 декабря 2012 г. № 10237/043 рассмотрен случай длительного невозвращения присужденных судом процентов и признано незаконным бездействие налогового органа и судебного пристава-исполнителя.

Важная роль в защите прав и законных интересов налогоплательщика принадлежит самозащите. Основопологающей нормой, закрепляющей самозащиту налогоплательщика, является пункт 11 части 1 статьи 21 Налогового кодекса Российской Федерации, в соответствии с которой налогоплательщик вправе не выполнять неправомерные акты и требования налоговых органов. Тимофеев В. В. понимает под самозащитой налогоплательщика «действия фактического и юридического порядка, направленные на защиту и восстановление прав и законных интересов в сфере налогообложения» [8].

Сунцева П. В. выделяет в качестве вида самозащиты налогоплательщика оптимизацию налогообложения [7].

Судебная практика к средствам самозащиты налогоплательщика относит видеозапись покупки товара (например, Постановление Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 21 января 2021 г. № 18АП-14927/20 по делу №А76-33315/202014) и непредставление незаконно истребуемых документов и информации (например, Постановление Верховного Суда РФ от 26

апреля 2019 г. № 9-АД19-1015).

Представляется правильной точка зрения Костенко М. Ю. о том, что невыполнение обязанностей налогоплательщика о предоставлении сведений не может рассматриваться как самозащита [4]. Также полагаем, что неисполнение иных обязанностей, предусмотренных НК РФ также не может рассматриваться как самозащита. Кроме того, совершение таких действий влечет ответственность в соответствии с действующим законодательством, на что обращалось внимание ученых [1].

По некоторым оценкам, механизм реализации налогоплательщиком самозащиты и критерии признания неправомерными требований и актов налоговых органов не сформирован (включая формы и порядок) [5].

Гарантии защиты прав налогоплательщика служат залогом не только развития российской экономики в текущих непростых условиях, но и важной гарантией привлечения внутренних инвестиций, так как только при условии ясных, понятных и прозрачных правил игры, установленных и гарантируемых государством, можно рассчитывать на доверие со стороны инвесторов. Безусловно, в этой сфере имеются свои недостатки и проблемы, ибо налоговый контроль в гораздо большей степени, затрагивает интересы хозяйствующих субъектов, что обязывает неукоснительно соблюдать права налогоплательщика и не препятствовать их осуществлению для поддержания баланса частных и общественных интересов.

Библиографический список

1. Бартош О. Н. Понятие и классификация способов защиты прав налогоплательщиков // *Налоги (газета)*. – 2009. – № 22. – С. 16.
2. Зимулькин М. И. Понятие существенности нарушения процедурно-процессуальных норм при применении законодательства Российской Федерации о налогах и сборах : дис. ... канд. юридических наук : 12.00.04 / Зимулькин Максим Игоревич. – 2021. – С. 241.
3. Карамышев Д. А. Права и законные интересы юридических лиц в сфере финансово-правового регулирования // *Международная научно-практическая конференция института магистратуры в рамках Саратовского молодежного международного юридического форума (21-22 апреля 2021 г., Саратов)*. – Саратов : Изд-во Саратов. гос. юрид. акад., 2021. – С. 137.
4. Костенко М. Ю. *Налоговая тайна : науч.-практ. пособие*. – М., 2003. – С. 107.

5. *Паночко А. В.* Право налогоплательщика на самозащиту // *Аллея науки*. – 2017. – Т. 1, № 8. – С. 612.
6. *Саркисов В. Б., Баснукаев М. Ш., Ивана Н. В.* Развитие партнерского взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков // *Вестник Чеченского государственного университета им. А. А. Кадырова*. – 2018. – № 1. – С. 20.
7. *Сунцева П. В.* Оптимизация налогообложения как способ защиты прав и законных интересов налогоплательщиков // *Налоги и финансовое право*. – 2012. – № 11. – С. 217.
8. *Тимофеев В. В., Елымбаева А. Ю.* Институт защиты прав и законных интересов налогоплательщиков // *Марийский юридический вестник*. – 2017. – № 3. – С. 99.
9. *Чуряев А. В.* Защита законных интересов налогоплательщика в теории и на практике // *Гражданин и право*. – 2013. – № 12. – С. 76.