

ОГРАНИЧЕНИЯ ВМЕШАТЕЛЬСТВА ГОСУДАРСТВА В ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСКУЮ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ

А.А. Пилипенко

*Белорусский государственный университет,
ул. Ленинградская 8, 220030, г. Минск, Беларусь, pilipenko_bsu@mail.ru*

В статье рассматриваются научные и прикладные подходы по вопросу временных ограничений при проведении контрольных мероприятий. Делается вывод о недопустимости осуществления контролирующими органами проверочных мероприятий после истечения сроков проверки, в том числе для подтверждения своей позиции в судебных инстанциях. Обосновывается предложение об исключении из законодательства неполного выяснения обстоятельств как основания внесения изменений и (или) дополнений в акт проверки.

Ключевые слова: проверка, срок проверки, налоговый контроль, продолжительность налоговой проверки.

RESTRICTIONS ON STATE INTERFERENCE IN BUSINESS ACTIVITIES

A.A. Pilipenko

*Belarusian State University, Leningradskaya st. 8, 220030
Minsk, Belarus, pilipenko_bsu@mail.ru*

The article focuses on scientific and practical approaches to the issue of time limits during tax control enactments. Author concludes that it is inadmissible for the regulatory authorities to carry out verification activities after the expiration of the verification period, including the confirmation of their statement in the courts. Author proposes to exclude from the legislation an incomplete clarification of circumstances as a basis for making changes and (or) additions to the inspection act.

Key words: audit, audit period, tax control, tax audit duration.

Законодательством предусмотрен вариативные максимальные сроки проведения проверок в зависимости от их видовых особенностей. В соответствии с частью первой п. 26 Положения о порядке организации и проведения проверок, утв. Указом Президента Республики Беларусь от 16 октября 2009 г. № 510 (далее – Положение и Указ № 510) в отношении индивидуальных предпринимателей, нотариусов, лиц, осуществляющих ремесленную деятельность, деятельность в сфере агроэкотуризма, временных

(антикризисных) управлений, не являющихся юридическими лицами или индивидуальными предпринимателями, не может превышать пятнадцати рабочих дней; в отношении иных проверяемых субъектов – тридцати рабочих дней.

В отношении выборочных и внеплановых проверок вышеуказанные сроки, по основаниям, предусмотренным п. 28 Положения, по решению руководителя государственного органа или его уполномоченного заместителя может быть однократно продлено на срок не более 15 рабочих дней.

В отношении внеплановых тематических оперативных и дополнительных проверок установлены следующие сроки их проведения – не более трех рабочих и десяти рабочих дней, соответственно (ч. 3 и 4 п. 26 Положения).

Следует констатировать, что Указ № 510 закрепил одновременно и унифицированный, и дифференцированный подходы к определению сроков с целью обеспечения правовых гарантий каждому субъекту предпринимательской деятельности и обоснованного и мотивированного учета юридически значимых и объективно обусловленных различий между определенными категориями проверяемых субъектов в контексте их взаимоотношений с контролирующими органами.

С количественной точки зрения, временные обременения должностных лиц контролирующих органов в отношении субъектов хозяйствования дополняются также сроками приостановления проверки – не более трех месяцев (в случае направления запроса в компетентные органы иностранных государства – не более шести месяцев). Несмотря на то, что законодатель не включает период, на который проверка приостанавливается, в общий срок проведения проверки (ч. 2 п. 26 Положения), выскажем мнение, расширительное понимание которого заслуживает отдельного исследования, что приостановление проверки является составной частью срока проверки. Например, направление запроса в компетентные органы в отношении проверяемого субъекта, как обстоятельства приостановления проверки, следует рассматривать как осуществление контрольных мероприятий, запрет на проведении которых и предусматривает реально прикладная реализация института приостановления проверочной деятельности.

Таким образом, правоприменитель в лице должностных лиц контролирующих органов получил в свое распоряжение не только широкий инструментарий воздействия на субъектов предпринимательской деятельности, но и достаточно широкий временной диапазон его реализации.

Значительный максимальный срок проверки детерминирует в научной среде соответствующий тренд на его осмысление в контексте как необходимости определения четких и неизменных сроков проверки, так и возможного умаления правового положения налогоплательщика в случае

их несоблюдения. Например, С.А. Ядрихинский справедливо отмечает, что «ограничение жесткими временными рамками контрольных процедур вносит правовую определенность в отношения «государство – налогоплательщик». Налогоплательщик приобретает уверенность или гарантии того, что он не будет бесконечно долго находиться «под прицелом» проверяющих в состоянии правовой неопределенности» [1, с. 178]. И далее данный автор ведет речь о последствиях несоблюдения сроков проверки: «Нарушение сроков выездной проверки приводит к затягиванию состояния напряжения, неоправданно большому беспокойству, нарушает законные ожидания налогоплательщика, приводит к дискомфорту, ограничению свободы предпринимательской деятельности» [1, с. 179]. С точки зрения Н.В. Бобраковой и Ю.М. Литвиновой, которая базируется на реализации гарантий более слабой стороны налогового правоотношения, которой является налогоплательщик, «расширительное толкование сроков выездной проверки, иных сроков в рамках мероприятий налогового контроля не способствует реализации конституционных гарантий свободы экономической деятельности, охраны частной собственности, запрета несоразмерного ограничения прав частных лиц, а также процедурных гарантий прав налогоплательщиков» [2, с. 60].

В особом мнении к постановлению Конституционного Суда Российской Федерации от 16 июля 2004 г. № 14-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений части второй статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан А.Д. Егорова и Н.В. Чуева» (далее – постановление № 14-П) судья А.Л. Кононов указал, что «неопределенная длительность и не ограниченное по времени вмешательство контрольных органов в экономическую деятельность налогоплательщика может представлять угрозу его деловой репутации, кредитоспособности, отношениям с партнерами, стабильности и планированию хозяйственных операций, создает недопустимую неопределенность его правового положения, вполне сопоставимого с положением подозреваемого в совершении правонарушения» [3].

Само же постановление № 14-П актуализировало проблему соблюдения принципа недопустимости неограниченного по времени налогового контроля, т.к. в данном акте обращается внимание на то, что избыточные или неограниченные по времени меры налогового контроля недопустимы, поскольку в таких случаях контроль превращается в инструмент подавления экономической самостоятельности и инициативы, чрезмерного ограничения свободы предпринимательства и прав собственности [3]. В развитие данного положения отметим мнение Е.М. Леонова, который отмечает следующее: «В такой ситуации налогоплательщик не может нормально вести экономическую деятельность, строить долгосрочные планы развития

бизнеса, вынужден на долгое время исключить из своего оборота денежные средства, чтобы создать резервы на покрытие ожидаемых налоговых рисков. В результате как для налогоплательщика, так и для потенциальных инвесторов сильно ухудшается экономическая привлекательность бизнеса в целом» [4, с. 16].

В контексте соблюдения вышеуказанного принципа С.А. Ядрихинский выдвигает идею о разумной продолжительности налоговой проверки, в рамках которой «осуществление контрольной деятельности в разумный срок преследует цель максимально снизить негативное воздействие на хозяйственную деятельность налогоплательщика, что возможно лишь с помощью государства, создающего для этого необходимые институциональные и процессуальные условия, призванные гарантировать права и обеспечивать законные интересы проверяемого лица» [1, с. 177].

По нашему мнению, разрешения вопроса о сроках проверки должно находиться не в плоскости его количественной атрибутивности в контексте поиска приемлемого варианта, в том числе разумного как для субъекта предпринимательской деятельности, так и государства, а в невозможности осуществления контрольных мероприятий за рамками сроков проверки. Такая невозможность прямо постулируется в п. 26 Положения, в котором срок проведения проверки определяется через категорический запрет «не может», что представляет собой обращенное к должностным лицам контролирующих органов категорическое требование, пресекающую любую возможность проведения контрольных мероприятий за обозначенными законодательством сроками.

В практической плоскости нарушение данного запрета характеризуется двойственной вариацией. В налогово-правовой науке существует дискуссия по вопросу легитимности доказательств, представляемых в судебные инстанции контролирующими органами, полученных по истечении срока проверки.

Суждения первой группы авторов [5, с. 119] во многом предопределены позицией Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации, согласно которой проведение камеральной проверки за пределами срока, предусмотренного ст. 88 НК России, не может повлечь отказа в удовлетворении предъявленного с соблюдением срока, предусмотренного п. 3 ст. 48 НК России, требования налогового органа о взыскании налога и пени [6, п. 9].

Вторая группа авторов считает, что документы, полученные за рамками налоговой проверки в нарушение установленной законодательством процедуры сбора доказательств совершенного налогоплательщиком правонарушения, не могут быть признаны допустимыми доказательствами [7, с. 12; 8; 9; 10]. Как отмечает К.А. Сасов, «налоговый орган ни при каких

обстоятельствах не вправе представлять непосредственно в суд дополнительные доказательства налоговых правонарушений, не выявленные им в ходе налоговой проверки» [10, с. 13].

Так как контролирующий орган полагает, что сроки проведения проверки не являются пресекательными и их истечение не препятствует выявлению им нарушений законодательства или представление новых доказательств для обоснования своей позиции в судебных инстанциях, аргументация второй группы ученых базируется также на правильном тезисе об отсутствии у проверяющих компетенции после окончания проверочных мероприятий. Как справедливо отмечает С.А. Ядрихинский, «компетенцию налогового органа в налоговой сфере как сфере властной деятельности государства следует рассматривать только в тех пределах, в которых этой компетенцией наделил его законодатель. Произвольный выход за очерченные законом границы компетенции будет означать действие с превышением полномочий, не влекущим для налогоплательщика правовых последствий» [1, с. 181]. Абсолютное нивелирование полномочий должностных лиц налоговых органов за сроками проведения проверки наблюдается у А.Р. Султанова: «Истечение сроков проверки влечет невозможность составления акта проверки, поскольку компетенции за пределами этих сроков у налогового органа просто нет и проверка должна считаться завершённой без замечаний» [11, с. 11]. Конструирование положительной реальности по вопросу отрицания дискреционных полномочий у проверяющих после истечения сроков проверки прослеживается в правовой позиции КС РФ в постановлении № 14 «Превышение налоговыми органами (их должностными лицами) своих полномочий либо использование их вопреки законной цели и охраняемым правам и интересам граждан, организаций, государства и общества несовместимо с принципами правового государства» [3].

Отсутствие компетенции, соответственно, делает недопустимыми доказательства, полученные контролирующим органом за рамками сроков проверки, т.к. они получены с нарушением законодательства. Доказательства, добытые за рамками сроков проведения проверки, не соответствуют конституционному императиву ст. 27 Конституции Республики Беларусь 1994 года, согласно которой доказательства, полученные с нарушением закона, не имеют юридической силы. Более того, действия по добыванию доказательств вне рамок проверки следует квалифицировать как незаконное вмешательство в деятельность проверяемого субъекта, которое исходя из части первой п. 3 Указа № 510 прямо запрещено.

В соответствии с частью третьей ст. 100 Хозяйственного процессуального кодекса Республики Беларусь от 15 декабря 1998 г. № 219-З (далее – ХПК) при рассмотрении спора о признании недействительным ненорма-

тивного правового акта государственного органа, органа местного управления и самоуправления, иного органа или должностного лица обязанность доказывания законности оспариваемого акта возлагается на орган или лицо, его принявшие. Контролирующий орган должен доказать обстоятельства, послужившие основанием для вынесения решения по акту проверки, подтвердив, что данные основания существовали на момент вынесения решения, которое оспаривается в судебном порядке. Представление доказательств после вынесения решения (даже если они подтверждают совершение проверяемым субъектом неправомерных действий) свидетельствует о том, что при принятии решения по акту проверки должностным лицом контролирующего органа не были определены все необходимые для данной процедуры фактические обстоятельства, а это ставит под сомнение обоснованность и законность его действий.

По нашему мнению, суды, оценивая законность решений, принятых контролирующими органами по результатам проверки, должны исходить из того объема сведений и документов, которыми обладал контролирующий орган на момент принятия спорного решения. Реализация контролирующим органом права в соответствии с частью седьмой ст. 100 ХПК на представление дополнительных доказательств свидетельствует о том, что на момент вынесения оспариваемого решения оно в определенной степени основывалось на не подтвержденных документально фактах и данных о деятельности проверяемого субъекта, что прямо запрещено частью четвертой п. 59 Положения.

В заключении хотелось бы отметить, что разрешение вопроса о сроках проверки должно находиться не только в плоскости установления временных ограничений для должностных лиц контролирующего органа, но и в невозможности последними осуществления любых контрольных мероприятий по истечении проверки.

Представление контролирующим органом новых доказательства по окончании проверки свидетельствует о том, что на момент вынесения решения по акту проверки оно основывалось на не подтвержденных документально фактах и данных о деятельности проверяемого субъекта, что является нарушением законодательства (ч. 4 п. 59 Положения).

Библиографические ссылки

1. Ядрихинский, С.А. Разумная продолжительность налоговой проверки как законный интерес налогоплательщика / С.А. Ядрихинский // Актуальные проблемы рос. права. – 2021. – № 18. – С. 176–185.
2. Бобракова, Н.В. Соблюдение сроков проведения выездной налоговой проверки как процедурная гарантия защиты прав налогоплательщиков / Н.В. Бобракова, Ю.М. Литвинова // Налоговед. – 2021. – № 9. – С. 52–62.

3. По делу о проверке конституционности положений статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданки Г.А. Поляковой и запросом Федерального арбитражного суда Московского округа [Электронный ресурс] : Постановление Конституц. Суда Рос. Федерации, 14 июля 2005 г., № 9-П // Консультант Плюс : Версия Проф. Технология 3000 / ООО «ЮрСпектр». – М., 2022.

4. Леонов, Е.М. Затягивание сроков на принятие актов и решений по налоговым проверкам – защита или нарушение прав налогоплательщиков? / Е.М. Леонов // Налоговед. – 2019. – № 11. – С. 10–20.

5. Кузнецов, П.Л. Милиции доверяй, но проверяй / П.Л. Кузнецов // Налоговые споры: опыт России и других стран : по мат. II Междунар. науч.-практ. конф., Москва, 21–22 нояб. 2008 г. : сб. статей; сост. М.В. Завязочникова ; под ред. С.Г. Пепеляева. – М. : Статут, 2009. – 383 с.

6. Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений части первой НК РФ [Электронный ресурс]: информ. письмо Президиума Высш. Арбитраж. Суда Рос. Федерации, 17 марта 2003 г., № 71 // Консультант Плюс: Версия Проф. Технология 3000 / ЗАО «Консультант Плюс». – М., 2022.

7. Береснева, Н.В. Пояснения учредителей и руководителей недобросовестных поставщиков как доказательства в суде / Н.В. Береснева // Ваш налоговый адвокат. – 2009. – № 1. – С. 8–16.

8. Брызгалин, А.В. Может ли налоговый орган использовать документы, полученные после вынесения решения по результатам налоговой проверки? / А.В. Брызгалин, М.В. Симонов // Налоги и финансовое право. – 2009. – № 9. – 189–190.

9. Панченков, А.А. Судебное доказывание или продолжение проверки? / А.А. Панченков // Налоговые споры: теория и практика. – 2005. – № 3. – С. 25–26.

10. Сасов, К.А. О дополнительных доказательствах налоговых правонарушений / К.А. Сасов // Налоговые споры: теория и практика. – 2008. – № 2. – С. 11–13.

11. Султанов, А.Р. Новояз или что такое приостановление выездной налоговой проверки / А.Р. Султанов // Адвокат. – 2016. – № 4. – С. 5–15.