

ОТДЕЛЬНЫЕ ПРОБЛЕМЫ ДЛИТЕЛЬНОСТИ ВЗАИМОДЕЙСТВИЯ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ И КОНТРОЛИРУЮЩИХ ОРГАНОВ

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 контролируемыми 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; акт проверки; возражения по акту проверки

SEPARATE PROBLEMS OF THE DURATION OF INTERACTION BETWEEN TAXPAYERS AND REGULATORY AUTHORITIES

A. A. Pilipenka

*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 measures. Author concludes that it is inadmissible for the regulatory bodies to carry out audit measures after the expiration of the audit period, including for the confirmation of their position 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 audit report.

Keywords: audit; audit period; tax control; tax audit duration; audit report; objections to the audit report.

Осуществление проверок соответствующими контролируемыми органами в отношении налогоплательщиков должно рассматриваться не только как форма защиты интересов государства от возможной неуплаты законно установленных обязательных платежей, но и как реализация гарантий защиты прав проверяемого субъекта. Одной из таких гарантий

является определением в законодательном порядке временных ограничений при осуществлении контрольных мероприятий, призванных минимизировать воздействие проверяющих на финансово-хозяйственную деятельность участников финансовых отношений. В то же время правоприменительная практика свидетельствует о превышении должностными лицами контролирующих органов дискреционных полномочий в контексте как собирания доказательной базы после проведения проверки, так и внесения изменений в уже принятую контрольно-ревизионную документацию.

Законодательством предусмотрены 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 (далее – Положение), утвержденного Указом Президента Республики Беларусь от 16 октября 2009 г. № 510 «О совершенствовании контрольной (надзорной) деятельности в Республике Беларусь» (далее – Указ № 510), срок проведения проверки в отношении индивидуальных предпринимателей, нотариусов, лиц, осуществляющих ремесленную деятельность, деятельность в сфере агротуризма, 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 выборочной проверки вышеуказанный срок по основаниям, предусмотренным п. 28 Положения, по решению руководителя государственного органа или его уполномоченного заместителя может быть однократно продлен, но не более чем на 15 рабочих дней. Аналогичное нормативное предписание в п. 29 Положения установлено и для внеплановой проверки.

В отношении внеплановых тематических оперативных и дополнительных проверок установлены следующие сроки их проведения – не более трех рабочих и десяти рабочих дней соответственно (части третья и четвертая п. 26 Положения). Следует констатировать, что Указ № 510 закрепил одновременно 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

ния дополняются также сроками приостановления проверки – не более трех месяцев (в случае направления запроса в компетентные органы иностранных государств – не более шести месяцев). Несмотря на то, что законодатель не включает период, на который проверка приостанавливается, в общий срок проведения проверки (часть вторая п. 27 Положения), выскажем мнение, расширительное понимание которого заслуживает отдельного исследования, что приостановление проверки является составной частью срока проверки.

Таким образом, правоприменитель в лице должностных лиц контролирующих органов получил в свое распоряжение не только широкий инструментальный 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 субъекта предпринимательской деятельности (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, являющейся налогоплательщиком, «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, разрешение 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, пресекающее 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; 6, с. 61] 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 [7, 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 [8, с. 12; 9–11]. 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» [11, с. 13].

Так как контролирующий орган полагает, что сроки проведения проверки не являются пресекательными и их истечение не препятствует выявлению им нарушений законодательства или представлению 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 завершенной без замечаний» [12, с. 11].

Отсутствие компетенции, соответственно, делает недопустимыми доказательства, полученные контролирующим органом за рамками сроков проверки, т.к. они получены с нарушением законодательства. Дока-

зательства, добытые за рамками сроков проведения проверки, не соответствуют конституционному императиву ст. 27 Конституции Республики Беларусь, согласно которой доказательства, полученные с нарушением закона, не имеют юридической силы. Более того, действия по добытию 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. (далее – ХПК) при рассмотрении спора о признании недействительным ненормативного 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.

Действуя властно-обязывающим образом в рамках Указа № 510, должностные лица контролирующего органа обладают значительными дискреционными полномочиями, реализуя которые они могут создать надлежащую доказательственную базу. Более того, положения законодательства о том, что в акте проверки должны быть отражены, в том числе и описание факта нарушения законодательства, место и время его совершения, акты законодательства, требования которых нарушены, и (или) предусмотренная законодательными актами ответственность за та-

кое нарушение (абзац одиннадцатый части первой п. 60 Положения), прямо свидетельствуют о формировании доказательной базы в рамках сроков проведения проверки. В силу предполагаемых аргументов со стороны контролирующего органа по вопросу противодействия проверяемого субъекта реализации им своих контрольных полномочий представляется справедливым следующее мнение А. Л. Кононова: «Налоговые органы обладают полномочиями более чем адекватно противостоять любому противодействию со стороны налогоплательщика. Воспрепятствование со стороны налогоплательщика не может рассматриваться и не рассматривается законодателем как обстоятельство, приводящее к невозможности реализации налоговыми органами контрольных функций. Мысль о возможности воспрепятствования системе государственного принуждения выглядит абсурдной» [13].

Вторая вариация последствий несоблюдения контролирующими органами сроков проведения проверки предопределена возможностью модификации контрольно-ревизионной документации по окончании проверочных мероприятий. Такая возможность предусмотрена частью первой п. 65 Положения, в соответствии с которой в акт проверки можно внести изменения и (или) дополнения при наличии ряда оснований, одним из которых является неполное выяснение обстоятельств. При этом такое правоприменительное восполнение соответствующих обстоятельств основывается на том, что законодательством порядок внесения изменений в акт проверки не определен и, соответственно, срок на это не ограничен.

Выяснение обстоятельств финансово-хозяйственной деятельности проверяемого субъекта может быть неполным, в том числе и на предмет ее соответствия законодательству, но данное выяснение не должно выходить за соответствующие временные ограничения.

Внесение изменений и (или) дополнений в акт проверки возможно по результатам рассмотрения возражений по акту проверки, которые в соответствии с п. 71 Положения могут быть поданы в письменном виде проверяемым субъектом не позднее 15 рабочих дней со дня подписания акта проверки. Обоснованность доводов, изложенных в возражениях, изучается проверяющим (руководителем проверки) и по ним в течение 15 рабочих дней составляется письменное заключение. При необходимости в целях подтверждения обоснованности доводов, изложенных в возражениях, не позднее 10 рабочих дней со дня поступления возражений может быть назначена дополнительная проверка в отношении проверяемого субъекта. Следует обратить внимание, что предметом дополнительной проверки является изучение и правовая оценка обстоятельств, изложенных в возражениях по акту проверки. Контролирующий орган, соглашаясь (полностью или частично) с доводами, изложенными в возра-

жениях, излагает это в заключении и в акт проверки вносит соответствующие изменения и (или) дополнения в части пересмотренных выводов первоначального акта.

Если контролирующий орган впоследствии на основании неполного выяснения обстоятельств пришел к выводу, что первоначальные результаты проверки, по которым не только составлен акт, но и вынесено решение, требуют определенной модификации, то такая модификация в контексте реализации желания контролирующего органа формализовать новые обстоятельства возможна только на основании проведения внеплановой проверки, основания которой предусмотрены п. 12 Указа № 510 (в случае, если не прошло два года с момента государственной регистрации проверяемого субъекта, – п. 7 Указа № 510). Учитывая, что в соответствии с Указом Президента Республики Беларусь от 16 октября 2017 г. № 376 «О мерах по совершенствованию контрольной (надзорной) деятельности» перечень таких оснований сокращен в два раза, а неправомерное назначение проверки в соответствии с п. 23-1 Указа № 510 влечет признание ее незаконной, контролирующий орган дистанцируется от нахождения в правовом поле своей деятельности и фактически проводит проверку после проверки с бесконечными временными горизонтами.

Более того, попытка проведения контрольных мероприятий после окончания проверки (а именно так следует оценивать деятельность контролирующих органов по внесению изменений в акт проверки после ее проведения в случае неполного выяснения обстоятельств) обладает каскадным антилегитимным эффектом: грубое нарушение требований Указа № 510 в контексте превышения установленных сроков проведения проверки (абзац четвертый части седьмой п. 231 Указа № 510); незаконное вмешательство в деятельность проверяемого субъекта, которое влечет привлечение должностных лиц контролирующих (надзорных) органов к установленной законодательными актами ответственности (часть первая п. 3 Указа № 510); нарушение принципа законности в части оформления результатов проверки (абзац третий п. 3 Положения); несоблюдение контролирующим (надзорным) органом и проверяющими обязанности проводить проверку в соответствии с предписанием на ее проведение (в самом предписании в соответствии с абзацем девятым части третьей п. 24 Положения определены сроки проведения проверки (дата начала и окончания)) и законодательством (абзац второй п. 6 Положения) и др.

В контексте вышесказанного полагаем, полагаем целесообразным часть первую п. 65 Положения изложить в следующей редакции: «В акте (справке) проверки не допускаются неоговоренные исправления. В случаях, когда в акте (справке) проверки обнаруживаются ошибки (описки) либо по результатам дополнительных и (или) встречных проверок необ-

ходимо внести изменения и (или) дополнения в акт (справку) проверки, в такой акт (справку) вносятся изменения и (или) дополнения».

Библиографические ссылки

1. *Ядрихинский С. А.* Разумная продолжительность налоговой проверки как законный интерес налогоплательщика // Актуальные проблемы рос. права. 2021. № 18. С. 176–185.

2. *Бобракова Н. В., Литвинова Ю. М.* Соблюдение сроков проведения выездной налоговой проверки как процедурная гарантия защиты прав налогоплательщиков // Налоговед. 2021. № 9. С. 52–62.

3. 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 [Электронный ресурс] : постановление Конституц. Суда Рос. Федерации, 16 июля 2004 г., № 14-П // КонсультантПлюс. Россия : Версия Проф. Технология 3000 / ЗАО «КонсультантПлюс». М., 2024.

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

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

6. *Новоселов К. В.* Новации в порядке проведения и оформления мероприятий налогового контроля // Налоговая политика и практика. 2018. № 11. С. 58–62.

7. 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 // КонсультантПлюс. Россия : Версия Проф. Технология 3000 / ЗАО «КонсультантПлюс». М., 2024.

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

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

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

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

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

13. 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] : особое мнение судьи Конституц. Суда Рос. Федерации А. Л. Кононова на постановление Конституц. Суда Рос. Федерации, 14 июля 2005 г., № 9-П // КонсультантПлюс. Россия : Версия Проф. Технология 3000 / ЗАО «КонсультантПлюс». М., 2024.