

УДК 336.225.673

**НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ:  
НОВЫЕ ТЕНДЕНЦИИ И ЗАЩИТА ПРАВ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ\***

**А. В. Красюков**

*Воронежский государственный университет*

Поступила в редакцию 10 ноября 2017 г.

**Аннотация:** *статья посвящена изучению современного состояния налогового контроля в России. На основе анализа судебной практики выделены тенденции расширения временных границ и субъектного состава налогового контроля в России. Отмечена необходимость защиты прав налогоплательщиков в современных условиях осуществления налогового контроля.*

**Ключевые слова:** *налоговый контроль, налоговая проверка, предпроевочный анализ, банк, кредитная организация, защита прав налогоплательщика.*

**Abstract:** *the article is devoted to the study of the current state of tax control in Russia. Based on the analysis of judicial practice, the trend is to expand the time limits and the subject composition of tax control in Russia. The need to protect the rights of taxpayers in modern conditions of tax control is noted.*

**Key words:** *tax control, tax audit, pre-testing analysis, bank, credit organization, protection of taxpayer's rights.*

Если проанализировать современную правоприменительную, в том числе судебную, практику, то можно прийти к выводу, что общей тенденцией применения налогового законодательства на современном этапе при осуществлении мероприятий налогового контроля является расширение его границ.

Следует говорить как минимум о двух направлениях такого расширения:

- 1) увеличение временных границ налогового контроля;
- 2) расширение состава участников, вовлеченных в процесс осуществления налогового контроля.

1. Расширение временных границ осуществления мероприятий налогового контроля прослеживается на протяжении последних лет. Прежде всего, это проявляется в проведении налоговым органом контрольных мероприятий до начала налоговой проверки. Согласно официальной позиции ВАС РФ налоговый орган при рассмотрении материалов налоговой проверки вправе исследовать также документы, полученные до момента начала соответствующей налоговой проверки в установленном НК РФ

---

\* Публикация подготовлена в рамках поддержанного РФФИ научного проекта № 17-03-00702 «Налоговый суверенитет и защита прав налогоплательщиков: опыт ЕС и ЕАЭС».

порядке<sup>1</sup>. Данное положение можно трактовать двояко: либо налоговое законодательство допускает в определенных случаях сбор доказательств до начала налоговой проверки, либо речь в этом случае идет о получении доказательств в рамках предыдущих налоговых проверок.

Если ч. 2 ст. 93.1 НК РФ, позволяющую истребовать информацию о налогоплательщике вне рамок налоговой проверки, толковать расширительно, то верным представляются оба утверждения.

Кроме того, в соответствии со сложившейся судебной практикой материалы, полученные в результате осуществления оперативно-розыскных мероприятий, могут использоваться налоговыми органами в числе других доказательств при рассмотрении материалов налоговой проверки (п. 4 ст. 101 НК РФ), если соответствующие мероприятия проведены, и материалы оформлены согласно требованиям, установленным Федеральным законом от 12 августа 1995 г. № 144-ФЗ «Об оперативно-розыскной деятельности»<sup>2</sup>.

При этом данные мероприятия никоим образом не привязаны к налоговым проверкам и вполне могут предшествовать им. Справедливости ради стоит отметить, что налоговые органы в настоящее время лишены юридической возможности в соответствии с налоговым законодательством инициировать оперативно-розыскные мероприятия до начала налоговой проверки. Однако это не исключает такой возможности на общих основаниях, предусмотренных уголовно-процессуальным законодательством, законодательством об оперативно-розыскной деятельности и полиции.

Следующим проявлением данной тенденции является сбор доказательств налоговым органом после завершения налоговой проверки, т. е. фактическое продолжение мероприятий налогового контроля.

Существующая судебная практика содержит довольно мягкое понимание нарушения срока проведения налоговой проверки. Суды не признают нарушением таких сроков случаи, когда мероприятия налогового контроля были инициированы в пределах срока выездной налоговой проверки, но в силу различных причин проводятся уже после<sup>3</sup>. Например, главное вызвать свидетеля на опрос до завершения срока налоговой проверки, а допрашивать его можно и после. Такая трактовка налогового законодательства привела к тому, что для должностного лица налогового органа становится главным расослать всевозможные повестки и запросы

---

<sup>1</sup> О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации : постановление Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

<sup>2</sup> Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

<sup>3</sup> См., например, постановления: Восьмого арбитражного апелляционного суда от 10 мая 2016 г. № 08АП-3118/2016 по делу № А75-7575/2015 ; Пятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 17 июня 2017 № 15АП-5441/2017 по делу № А01-1371/2016. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

до завершения налоговой проверки, а изучение их результатов, т. е. собственно проверку, можно проводить и потом.

Апофеозом расширительного подхода к конечному сроку проведения налоговой проверки является позиция ВАС РФ, согласно которой из положений ст. 88, 89, 100, 101, 139 НК РФ следует, что право налогового органа осуществлять сбор доказательств предоставляется ему на всех стадиях осуществления налогового контроля вплоть до вынесения вышестоящим налоговым органом решения по жалобе налогоплательщика на решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения<sup>4</sup>.

В данную тенденцию укладывается также проведение контрольных мероприятий во время приостановления выездной налоговой проверки.

Согласно сложившейся судебной практике приостановление выездной налоговой проверки влечет за собой запрет на проверочные мероприятия на территории налогоплательщика, опрос его самого и его работников, а также мероприятия с подлинниками документов, полученными не в результате выемки. В то же время налоговый орган не лишен права осуществлять действия вне территории (помещения) налогоплательщика, если они не связаны с истребованием у налогоплательщика документов. Кроме того, налогоплательщик обязан представить налоговому органу те документы, которые были запрошены до момента приостановления проверки<sup>5</sup>.

Таким образом, сформулированная ВАС РФ гарантия защиты прав налогоплательщика, согласно которой доказательства, истребованные налоговым органом после истечения сроков налоговой проверки, не могут быть учтены налоговым органом при рассмотрении материалов налоговой проверки<sup>6</sup>, практически полностью теряет свою эффективность в условиях расширения временных границ налогового контроля.

Тем самым существующая система налогового контроля во многом не отражает соответствующих изменений. Первое, на что хотелось бы обратить внимание, – это корректировка задач выездной налоговой проверки на современном этапе.

В соответствии с существующими рекомендациями руководителю проверяющей группы (бригады) перед проведением выездной налоговой проверки необходимо наметить мероприятия налогового контроля, *необходимые для подтверждения предполагаемых налоговых правонарушений и сбора доказательственной базы*<sup>7</sup>.

<sup>4</sup> О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации : постановление Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

<sup>5</sup> См.: Там же.

<sup>6</sup> См.: Там же.

<sup>7</sup> О рекомендациях по проведению выездных налоговых проверок : письмо ФНС России от 25 июля 2013 г. № АС-4-2/13622. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

В рамках выездной налоговой проверки работа по установлению умысла проводится одновременно с работой по установлению и закреплению фактов совершения налоговых правонарушений, предусмотренных ст. 122 НК РФ. Более того, первоочередные мероприятия по установлению умысла могут проводиться до установления фактов совершения налоговых правонарушений, предусмотренных ст. 122 Кодекса, т. е. одновременно с первыми действиями по проведению проверки<sup>8</sup>.

Из данных рекомендаций и методических указаний следует, что перед началом выездной налоговой проверки налоговый орган уже обладает или должен обладать информацией о совершенных налогоплательщиком правонарушениях и в рамках проводимых мероприятий налогового контроля ориентирован преимущественно на сбор доказательств совершения данных правонарушений, а также умысла налогоплательщика.

В данной ситуации возникает вопрос, в рамках каких мероприятий выявляются те нарушения налогового законодательства, доказательства совершения которых должны собирать в рамках выездной налоговой проверки работники налоговых органов?

Из указанных выше рекомендаций следует, что необходимая информация в отношении налогоплательщика и его потенциальных правонарушений собирается налоговым органом в рамках предпроверочного анализа. Что это за мероприятие и как оно соотносится с налоговым контролем, не совсем ясно, поскольку налоговым законодательством такой анализ вообще не предусмотрен.

Более того, налоговые органы запрашивают информацию (документы) у основных контрагентов налогоплательщика, о которых им известно, в рамках предпроверочного анализа. И такая практика признана судами законной, поскольку направление запросов контрагентам налогоплательщика в ходе предпроверочного анализа в соответствии с п. 2 ст. 93.1 НК РФ правомерно, тем самым доказательства получены на законных основаниях, а следовательно, допустимы<sup>9</sup>.

Согласно ч. 2 ст. 93.1 НК РФ в случае, если вне рамок проведения налоговых проверок у налоговых органов возникает обоснованная необходимость получения документов (информации) относительно конкретной сделки, должностное лицо налогового органа вправе истребовать эти документы (информацию) у участников этой сделки или у иных лиц, располагающих документами (информацией) об этой сделке.

Формулировка данной нормы позволяет сделать вывод, что данное полномочие может быть использовано налоговым органом вне рамок налоговой проверки в исключительных случаях и должно быть обосновано.

---

<sup>8</sup> О направлении методических рекомендаций по установлению в ходе налоговых и процессуальных проверок обстоятельств, свидетельствующих об умысле в действиях должностных лиц налогоплательщика, направленном на неуплату налогов (сборов) : письмо ФНС России от 13 июля 2017 г. № ЕД-4-2/13650@. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

<sup>9</sup> Постановление ФАС Уральского округа от 25 июня 2012 г. № Ф09-5408/12 по делу № А71-11479/11. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

При этом предпрроверочный анализ проводится перед каждой выездной налоговой проверкой и не может, как представляется, рассматриваться в качестве исключения из правил.

Фактически проверка налогоплательщика осуществляется в рамках предпрроверочного анализа, а в рамках выездной налоговой проверки производится сбор доказательств уже выявленных налоговых правонарушений.

При этом результаты предпрроверочного анализа, как и традиционной формы налогового контроля, получают свое закрепление в итоговом документе – заключении. Однако о существовании этого документа налогоплательщик даже не подозревает, что делает невозможным всякое его оспаривание.

Как показывает практика, налоговые органы к сбору доказательств относятся весьма избирательно: по возможности приобщают к материалам проверки только те доказательства, которые подтверждают нарушение налогового законодательства, подчас игнорируя подтверждение правомерности поведения налогоплательщика.

В связи с этим следует рассмотреть вопрос о нормативно-правовом регулировании предпрроверочного анализа в рамках налогового контроля, поскольку приказы ФНС России, регламентирующие его цели и порядок проведения, в силу ст. 4 Налогового кодекса РФ не являются нормативными актами.

В рамках данного регулирования следует решить проблему ознакомления налогоплательщика с результатами предпрроверочного анализа. Это необходимо для повышения эффективности выездной налоговой проверки и достоверности ее результатов. Ознакомление с мнением налогового органа о потенциальной незаконности определенных финансово-хозяйственных операций налогоплательщика позволит последнему собрать и представить доказательства, подтверждающие законность своих действий. Это может значительно снизить нагрузку на вышестоящие органы и суды, поскольку налоговый орган будет вынужден учитывать более полный набор доказательств налогоплательщика при вынесении решения по результатам налоговой проверки.

**2.** Следующей тенденцией налогового контроля в России на современном этапе является расширение круга лиц, на которых возложены функции по его проведению и обеспечению.

«Первой ласточкой» данной тенденции явилось возложение на налогоплательщика бремени по проверке добросовестности в сфере налогообложения своего контрагента. Внедрение «концепции обоснованности налоговой выгоды» и как ее составной части – «доктрины должной осмотрительности при выборе контрагента», по сути, ничего не изменило.

Государство оказалось не в состоянии справиться с задачей ликвидации налогового мошенничества через фирмы-однодневки, обеспечить реальное привлечение к ответственности организаторов схем неуплаты налогов и возмещения НДС из бюджета, т. е. демонстрирует недостаточную эффективность выполнения функций налогового контроля. Для

спасения бюджетных поступлений бремя по налоговому контролю было переложено на налогоплательщиков, которые не имеют публично-правовых полномочий по проведению налогового контроля, однако через обязанность проявлять осмотрительность в выборе контрагента несут ответственность за уплату налогов в бюджет контрагентами<sup>10</sup>.

Следует отметить, что на современном этапе государством постепенно улучшаются условия для осуществления налогоплательщиком проверок добросовестности своих контрагентов и выявления фирм-однодневок. Это произошло, в первую очередь, благодаря созданию и размещению в открытом доступе ряда электронных баз в отношении организаций, их участников и руководителей.

Следующим этапом в развитии этой тенденции явилось привлечение кредитных организаций к выявлению фирм-однодневок посредством ужесточения банковского надзора и предоставления дополнительных полномочий по отказу в осуществлении банковских операций.

Данные отношения в чистом виде нельзя отнести к налоговому контролю, однако повышение собираемости налогов, безусловно, было одной из целей соответствующего государственного регулирования хотя бы потому, что денежные средства, полученные в результате неуплаты налогов, вполне можно отнести к добытым преступным путем.

Так, в соответствии с действующим законодательством, если у работников кредитной организации возникают подозрения, что операция совершается в целях легализации (отмывания) доходов, полученных преступным путем, или финансирования терроризма, то кредитная организация вправе отказать в исполнении распоряжения клиента<sup>11</sup>.

При этом критериями подозрительности банковских операций во многом являются операции по уплате налогов и сборов. Среди прочего операции могут быть отнесены к числу подозрительных по следующим причинам:

- если уплата налогов со счетов организации не осуществляется или осуществляется в незначительных размерах;
- со счета не выплачивается заработная плата и связанные с ней налоги и взносы;
- со счета уплачивается НДФЛ, но не уплачиваются страховые взносы в государственные внебюджетные и другие фонды<sup>12</sup>.

Следовательно, кредитная организация вынуждена осуществлять налоговый контроль в отношении своих клиентов в целях выявления подо-

---

<sup>10</sup> См.: *Щекин Д. М.* Налоговые риски и тенденции развития налогового права / под ред. С. Г. Пепеляева. М., 2007. С. 84.

<sup>11</sup> О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма : федер. закон от 7 августа 2001 г. № 115-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2001. № 33 (ч. 1). Ст. 3418.

<sup>12</sup> См.: Методические рекомендации о подходах к управлению кредитными организациями риском легализации (отмывания) доходов, полученных преступным путем, и финансирования терроризма : утв. Банком России 21 июля 2017 г. № 18-МР // Вестник Банка России. 2017. № 63.

зрительных операций, несмотря на то что налоговым законодательством такие полномочия ей не предоставлены.

Однако в настоящее время под страхом применения принудительных мер со стороны Банка России кредитные организации проявляют подчас излишнюю подозрительность, от которой страдают не только нарушители, но и законопослушные налогоплательщики.

Предусмотренный Федеральным законом № 115-ФЗ иммунитет банков от гражданско-правовой ответственности за нарушение прав своих клиентов в рамках соответствующей контрольной деятельности, по сути, делает налогоплательщиков полностью беззащитными в этой ситуации.

Следует предусмотреть механизм защиты прав налогоплательщиков при осуществлении кредитными организациями вышеуказанной контрольной деятельности. Если государство желает освободить банки от ответственности перед их клиентами, то не стоит ли государству взять эту ответственность на себя по аналогии с ответственностью за деяния государственных органов? Ведь в данной ситуации кредитные организации выполняют публичную функцию контроля по поручению государства.

*Воронежский государственный университет*

*Красюков А. В., кандидат юридических наук, доцент кафедры финансового права*

*E-mail: kav@law.vsu.ru*

*Тел.: 8 (473) 255-84-79*

*Voronezh State University*

*Krasyukov A. V., Candidate of Legal Sciences, Associate Professor of the Financial Law Department*

*E-mail: kav@law.vsu.ru*

*Tel.: 8 (473) 255-84-79*