

УДК 336.225.673

ПРОБЛЕМА «ИСЦЕЛЕНИЯ» УЩЕРБНЫХ МАТЕРИАЛОВ
НАЛОГОВОЙ ПРОВЕРКИ

С. А. Ядрихинский

Северо-Западный институт (филиал) Университета
имени О. Е. Кутафина (МГЮА)

Поступила в редакцию 10 сентября 2018 г.

Аннотация: в практике налогового контроля случаются ситуации, когда налоговый орган недостаточно полно исследовал деятельность налогоплательщика, собрал доказательства, не обладающие признаком допустимости, совершил процедурные нарушения. Осознав в дальнейшем ошибочность своих действий, налоговый орган пытается восполнить недостатки своей работы, когда проверочные мероприятия уже завершены. Рассматриваются проблемы, связанные практикой «исцеления» материалов налоговой проверки, содержащих те или иные пороки. Делается вывод о правовой невозможности подобной практики, об отсутствии у проверяющих права на ошибку.

Ключевые слова: налогоплательщик, налоговый орган, система налоговых органов, налоговый контроль, налоговая проверка, мероприятия дополнительного контроля, законный интерес налогоплательщика, квалифицированное молчание, ущербное доказательство, административный контроль законности, правозащитная функция, независимый арбитр.

Abstract: in practice of tax control there are situations when the tax authority insufficiently investigated activity of the taxpayer, collected the proofs which are not possessing a sign of admissibility, made procedural violations. Having realized in the future the fallacy of its actions, the tax authority is trying to make up for the shortcomings of its work, when the verification activities have already been completed. The article deals with the problems associated with the practice of «healing» of tax audit materials containing certain defects. The conclusion is made about the legal impossibility of such activities, about the absence of the inspectors' right to make mistakes.

Key words: taxpayer, tax authority, system of tax authorities, tax control, tax audit, additional control measures, legal interest of the taxpayer, qualified silence, defective evidence, administrative control of legality, human rights function, independent arbitrator.

В процессе налогово-контрольной деятельности налоговый орган обязан собрать доказательства таким образом, чтобы на их основе можно было сделать однозначный, т. е. недвусмысленный, вывод об установленных проверкой обстоятельствах, в том числе о нарушениях законодательства о налогах и сборах, виновности налогоплательщика и т. п. К этому налоговый орган обязывают положения п. 4, 5 ст. 82, п. 3, 6 ст. 108, п. 2 ст. 109 Налогового кодекса РФ (далее – НК РФ). Налогоплательщик до-

казывать свою невиновность в совершении налогового правонарушения не обязан, поскольку она презюмируется.

Известная пословица гласит: «Не ошибается тот, кто ничего не делает»¹. Ошибки, недочеты, упущения возможны в любом деле. Не исключением являются акты и решения налоговых органов в их процессуальном оформлении. Вместе с тем практика показывает, что пока доказательства и иные материалы налоговой проверки дойдут до судебного исследования, у налогового органа есть неоднократная возможность усилить свою позицию, устранив неполноту проведенного контрольного исследования и процессуальные пороки собранных материалов. Такой подход не может считаться оправданным.

Исправление недостатков результатов налоговой проверки возможно на двух стадиях налогового производства: на стадии подачи налогоплательщиком своих возражений на акт налоговой проверки и на стадии обжалования налогоплательщиком принятого решения в вышестоящий налоговый орган. Иногда это происходит уже в самом судебном разбирательстве.

В первом случае налоговый орган, принимающий решение, может устранить неполноту исследования путем проведения мероприятий дополнительного контроля (п. 6 ст. 101 НК РФ), в рамках которых проверяющие могут истребовать документы в соответствии со ст. 93 и 93.1 НК РФ, допросить свидетелей (ст. 90 НК РФ), провести экспертизу (ст. 95 НК РФ).

Во втором случае вышестоящий налоговый орган в связи с апелляционной жалобой налогоплательщика может устранить процедурные нарушения, допущенные нижестоящим налоговым органом на этапе принятия решения путем нового рассмотрения материалов налоговой проверки. При этом обжалуемое решение полностью отменяется как принятое с нарушением, по делу принимается новое решение с учетом исправления о привлечении налогоплательщика к ответственности и доначислении налоговых платежей (в пределах размера первоначальных доначислений) (подп. 4 п. 2 ст. 140 НК РФ)².

Законный интерес налогоплательщика состоит в том, чтобы недостатки оформления результатов налоговой проверки не были устранены в процессе досудебного обжалования и в суде. При рассмотрении возражений налогоплательщика руководителем налогового органа, а также при рассмотрении апелляционной жалобы вышестоящим налоговым органом необходимо исходить только из тех доказательств, которые были получены в ходе налоговой проверки. У налогового органа не должно быть возможности *восполнения* недостатков и пробелов оспариваемого решения

¹ *Errare humanum est* (лат.) – человеку свойственно ошибаться.

² Решение ФНС России от 2 октября 2013 г. URL: <http://www.nalog.ru> ; Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «АРТ-СОКОЛ»... : определение КС РФ от 27 октября 2015 г. № 2429-О. Документ официально не опубликован. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

в части его обоснованности в процессе административного и судебного обжалования.

В связи с этим налогоплательщик не заинтересован указывать на исправимые недостатки акта налоговой проверки, поскольку проверяющие могут назначить мероприятия дополнительного контроля и устранить недочет. Иногда налогоплательщику предпочтительней воздержаться от указания в своих возражениях на отдельные противоречия и пробелы в акте, чтобы избежать их устранения и сохранить гибкость в судебном обжаловании. Такой интерес можно назвать *правом на квалифицированное или конструктивное молчание*, т. е. проявление осознанного отрицательного волеизъявления.

Одна из целей мероприятий дополнительного контроля, прямо прописанных в законе, получение дополнительных доказательств для *подтверждения факта совершения нарушений* законодательства о налогах и сборах.

Проблема состоит в том, что налогоплательщик, представляющий возражения на акт налоговой проверки, информирует налоговый орган о допущенных нарушениях и (или) неполноте выводов в отношении отдельных эпизодов акта проверки. Располагая такой информацией, налоговый орган может принять меры к усилению своей позиции, устранению данных нарушений до принятия решения, тогда как при рассмотрении вопроса в суде, с учетом допущенных нарушений, суд мог их посчитать существенными настолько, что с неизбежностью отразилось бы на принимаемом судебном решении или сомнения в виновности налогоплательщика носили бы неустранимый характер.

В контексте правовой процедуры мероприятия дополнительного контроля – это легализованный инструмент устранения недостатков и неполноты налоговой проверки. Фактически мероприятия выступают средством продолжения контрольных правоотношений, направлены на усиление позиции налогового органа и устранение процедурных нарушений. По итогам допмероприятий налогового контроля инспекция обязана оформить дополнение к акту налоговой проверки (п. 6.1 ст. 101 НК РФ). До изменений, предусмотренных Федеральным законом от 3 августа 2018 г. № 302-ФЗ³ обязанность составлять единый документ, завершающий допмероприятия отсутствовала, что затрудняло понимание претензии проверяющих.

Ранее мы отмечали, что справедливость не вяжется с односторонним, соответственно неполным исследованием⁴. Однако неполноту проверочного исследования нельзя рассматривать в качестве повода для возобновления налогового контроля. Вины налогоплательщика в неполноте

³ О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации : федер. закон от 3 августа 2018 г. № 302-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2018. № 32 (ч. 1). Ст. 5095.

⁴ См.: *Ядрихинский С. А.* Принцип всесторонности, полноты и объективности как основополагающее начало налогово-контрольной деятельности // Вестник Воронеж. гос. ун-та. Серия: Право. 2018. № 2. С. 264.

проверки нет. Выездная налоговая проверка заканчивается днем составления справки о проведенной проверке. Эта дата означает завершение контрольных налоговых правоотношений.

Очевидно, что назначение мероприятий дополнительного контроля при отсутствии соответствующего ходатайства налогоплательщика отражает интересы только одной стороны – налогового органа, так как тем самым обеспечивается восполнение недостатков налогового контроля и оформления результатов налоговой проверки. Вряд ли налоговый орган станет инициировать получение дополнительных доказательств для подтверждения факта отсутствия совершения нарушений законодательства о налогах и сборах.

С точки зрения интересов защиты назначение мероприятий дополнительного контроля в таких случаях не является необходимым, поскольку при полной или частичной недоказанности, а также неустранимых сомнений в виновности налогоплательщика защита вправе рассчитывать на вынесение решения об отказе в привлечении к налоговой ответственности и налоговых доначислений либо соответственно на доначисления в меньшем размере, чем они определены в акте налоговой проверки. Такая позиция защиты является допустимой формой отстаивания интересов налогоплательщика, ибо налоговый орган при этих обстоятельствах обязан следовать принципам презумпции добросовестности и невиновности налогоплательщика.

Таким образом, если налоговый орган не смог собрать необходимые доказательства виновности налогоплательщика или налогового обязательства в полном объеме в ходе налоговой проверки, то это должно приводить к вынесению решения в пользу налогоплательщика.

Аналогичный подход должен применяться и при судебной проверке законности налогового решения.

В литературе высказано мнение, что с принятием Конституционным Судом РФ определения от 24 марта 2015 г. № 614-О⁵ уравниваются права налогоплательщиков и налоговых органов на представление новых доказательств в рамках судебного процесса⁶. Однако данное высказывание нуждается в дополнительном пояснении с учетом *темпоральных ограничений* в предоставлении новых доказательств налоговым органом.

Действительно, в соответствии с ч. 1 ст. 41 АПК РФ лица, участвующие в деле, имеют право представлять доказательства, заявлять ходатайства. Например, согласно ч. 1, 3 ст. 82 АПК РФ стороне судебного разбирательства предоставляется возможность ходатайствовать о проведении экспертизы.

⁵ Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью... : определение КС РФ от 24 марта 2015 г. № 614-О. Документ официально не опубликован. Доступ из справ.-правовой системы «Консультант-Плюс».

⁶ См.: Цветкова Е. А. Особенности судебной защиты прав и законных интересов организаций-налогоплательщиков в налоговых спорах // Адвокат. 2015. № 11. С. 44–55.

Как тогда ст. 82 АПК РФ соотносится со ст. 95 НК РФ? Означает ли это возможность налогового органа ходатайствовать о проведении экспертизы в порядке ст. 82 АПК РФ, если в самом судебном заседании выявились пороки экспертного заключения, сделанного в порядке ст. 95 НК РФ?

Предоставленное законом право заявлять ходатайство о проведении экспертизы (ч. 1 ст. 41, ч. 1 ст. 82 АПК РФ) *не является безусловным*, так как ограничено требованиями ст. 68 АПК РФ (подтверждение обстоятельств дела определенными доказательствами и запрет на предоставление иных доказательств), а также положениями ст. 100, 101 НК РФ, определяющих порядок оформления результатов налоговой проверки и вынесения решения по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки.

Целью правового регулирования процедуры вынесения решения по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки, как определил Конституционный Суд РФ, является создание системы гарантий прав налогоплательщиков⁷.

Заявляя ходатайство об экспертизе, налоговый орган, по сути, ставит перед судом вопрос о возможности восполнения недостатков оспариваемого решения в части его обоснованности в процессе судебного обжалования.

Положения ч. 1 ст. 65 и ч. 5 ст. 200 АПК РФ возлагают на налоговый орган обязанность по доказыванию факта налогового правонарушения, что предполагает необходимость установления в ходе налоговой проверки *конкретных обстоятельств*, подтвержденных документально и свидетельствующих о совершении налогоплательщиком вменяемого ему налогового правонарушения.

Исходя из положений п. 4 ст. 82, ст. 87, п. 1–15 ст. 89, ст. 90–96 НК РФ следует, что сбор доказательств может осуществляться налоговым органом только в рамках проведения выездных налоговых проверок, *до момента* принятия итогового решения. Сбор и получение налоговым органом дополнительных доказательств, подтверждающих факт налогового правонарушения, за которое лицо привлечено к налоговой ответственности, за пределами проводимой выездной налоговой проверки не является допустимым, и такие доказательства в силу п. 4 ст. 82 НК РФ, ч. 3 ст. 64 АПК РФ не могут быть использованы арбитражным судом в качестве доказательств при рассмотрении дела.

Данные выводы согласуются с официальным толкованием положений Налогового кодекса РФ, содержащимся в п. 2.2 определения Конституционного Суда РФ от 12 июля 2006 г. № 267-О⁸, согласно которым налоговый орган, наделенный специальными властными полномочиями

⁷ Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина... : определение КС РФ от 22 марта 2011 г. № 380-О-О. Документ официально не опубликован. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

⁸ По жалобе открытого акционерного общества «Востоксибэлектросеть-строй»... : определение КС РФ от 12 июля 2006 г. № 267-О // Вестник Конституционного Суда РФ. 2006. № 6.

по сбору доказательств в рамках жестко регламентированной процедуры налогового контроля, обязан предпринимать *все возможные и необходимые меры* к сбору доказательств *до момента завершения налоговой проверки*, а истребование и представление налоговым органом доказательств, полученных за пределами налоговой проверки, не является допустимым; при этом в силу действия доказательственной презумпции непредставление в ходе рассмотрения дела в арбитражном суде налоговым органом доказательств законности оспариваемых действий или решений означает, что налоговым органом в ходе мероприятий налогового контроля и при принятии оспариваемых действий или решений не был установлен и не был доказан круг юридических фактов, обязательный при принятии оспариваемого решения, совершения оспариваемого действия.

Сбор судом доказательств на основании ходатайства налогового органа после завершения налоговых проверок не отвечает принципу независимости, объективности и беспристрастности суда, влечет изменение установленных законом доказательственных презумпций и возложение на суд функций по сбору доказательств законности оспариваемых действий и решений налогового органа, а также вступает в противоречие с нормами НК РФ, ограничивающими период сбора доказательств рамками налоговых проверок, что означает фактическое проведение повторных, дополнительных или встречных налоговых проверок арбитражным судом и является недопустимым.

Налоговый орган наделен собственной компетенцией по истребованию доказательств при проведении налоговой проверки и обязан именно на основании этих доказательств принимать решение о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности.

Достаточность доказательств определяет лицо, производящее их сбор, далее – лицо либо орган, полномочный производить оценку доказательств.

Совокупность юридических фактов должна быть установлена, а круг доказательств, необходимых для принятия законного и обоснованного решения в порядке ст. 101 НК РФ, должен быть собран налоговым органом *до момента* принятия оспариваемого решения; принятие решения налоговым органом по не полностью выявленным фактическим обстоятельствам или на неполной доказательственной базе свидетельствует о нарушении установленной НК РФ процедуры принятия оспариваемых решений и их необоснованности.

Пленум ВАС РФ сбор и раскрытие доказательств как налоговым органом, так и налогоплательщиком на стадии проведения мероприятий налогового контроля и в ходе досудебного разрешения спора назвал *общим правилом*⁹, допуская тем самым исключения из него (исключительные случаи).

⁹ О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации : постановление Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57 (абз. 3 п. 78). Документ официально не опубликован. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

Это исключение адресуется в первую очередь налогоплательщику, принимая во внимание правовую позицию Конституционного Суда РФ, изложенную в определении от 12 июля 2006 г. № 267-О¹⁰: налогоплательщик вправе при обжаловании решений, вынесенных по результатам проверок, представлять в суд документы, обосновывающие его позицию, даже если такие документы отсутствовали у налогового органа на момент вынесения решения.

Более того, как отметил Конституционный Суд РФ, налогоплательщик в рамках судопроизводства в арбитражном суде не может быть лишен права представлять документы, которые являются основанием получения налогового вычета, а суд обязан исследовать соответствующие документы. Данное право не зависит от того, истребовал налоговый орган указанные документы у налогоплательщика или нет¹¹.

Возможность предоставления нового доказательства налоговым органом поставлена в зависимость от процессуальной активности налогоплательщика и объективных препятствий к своевременному представлению доказательства. Такая возможность допускается только в качестве *ответа на впервые* представляемое в суд налогоплательщиком доказательство, не раскрытое в ходе осуществления мероприятий налогового контроля и досудебного разрешения налогового спора в целях опровержения позиции налогоплательщика и подтверждения обоснованности правомерности принятого решения¹².

Принимая во внимание, что в соответствии с п. 8 ст. 101 НК РФ в решении о привлечении к ответственности излагаются обстоятельства совершенного налогового правонарушения, так как они установлены проведенной проверкой, со ссылкой на документы и иные сведения, подтверждающие указанные обстоятельства, а суд проверяет законность оспариваемого ненормативного акта налогового органа в пределах установленных им фактических обстоятельств, послуживших основанием для его принятия и отраженных в решении Инспекции, то судам следует отказывать в удовлетворении заявленных ходатайств.

С учетом положений ст. 198, 200, 201 АПК РФ, а также исходя из позиции Конституционного Суда РФ, сформулированной в постановлении от 14 июля 2005 г. № 9-П¹³ (п. 3.2), суд не может и не должен в рамках рассмотрения дела о признании недействительным решения о привлечении к налоговой ответственности подменять собой налоговый орган, воспол-

¹⁰ По жалобе открытого акционерного общества «Востоксибэлектросетьстрой»... : определение КС РФ от 12 июля 2006 г. № 267-О // Вестник Конституционного Суда РФ. 2006. № 6.

¹¹ Определение КС РФ от 12 июля 2006 г. № 267-О (п. 3.3).

¹² Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью... : определения КС РФ от 24 марта 2015 г. № 614-О. Документ официально не опубликован. Доступ из справ.-правовой системы «Консультант-Плюс».

¹³ По делу о проверке конституционности положений... : постановление КС РФ от 14 июля 2005 г. № 9-П // Вестник Конституционного Суда РФ. 2005. № 4.

нять недостатки и устранять нарушения, допущенные Инспекцией при проведении выездной налоговой проверки. Иное свидетельствовало бы о нарушении принципа состязательности сторон, закрепленного в ст. 9 АПК РФ.

Вместе с тем отметим случаи, когда суд вопреки вышеизложенному назначает проведение экспертизы по ходатайству налогового органа. Такая практика сложилась в Арбитражном суде Вологодской области при поддержке Четырнадцатого арбитражного апелляционного суда¹⁴ и молчаливом согласии Арбитражного суда Северо-Западного округа.

Л. Н. Майкова, будучи председателем Федерального арбитражного суда Московского округа, еще в 2006 г. в интервью «Ведомостям» говорила о несостоявшейся состязательности по налоговым спорам и парадоксе: «...в административно-правовых отношениях одна сторона слабая, а другая – сильная. Сильная – это государство, и, чтобы защитить интересы слабого, суд запрашивает дополнительные материалы, чтобы помочь подтвердить права налогоплательщика на льготу. Но на практике получается наоборот, и суд как бы предоставляет налоговому органу возможность исправить ошибку, найти дополнительные доказательства своей правоты. Выходит, что суд и здесь содействует выполнению функций исполнительной власти, а в ряде случаев их выполняет. <...> В сложившейся ситуации суды фактически превращены в придаток налоговых органов»¹⁵.

Проблема восполнения недостатков и пробелов акта налоговой проверки и итогового решения порождает другую проблему – проблему *независимого арбитра*.

Сентенция «*neto iudex in propria causa*» – «никто не может быть судьей в своем деле» очевидно применима не только к судебному, но и к административному процессу. Это базовый принцип в механизме разрешения спора; он направлен на обеспечение беспристрастного и справедливого разбирательства. Требование беспристрастности к арбитру является отражением принципа полного, всестороннего и объективного рассмотрения дела.

Ни руководитель налогового органа, рассматривающий возражения по акту налоговой проверки, ни вышестоящий налоговый орган, рассматривающий апелляционную жалобу, *a priori* не могут оценивать результаты деятельности проверяющих объективно и беспристрастно, решая вопрос о законности и обоснованности выводов в акте проверки.

Они связаны *единым централизованным* характером системы налоговых органов (п. 1 ст. 30 НК РФ, ст. 1–2 Закона РФ от 21 марта 1991 г.

¹⁴ Дело Арбитражного суда Вологодской области № А13-590/2016. URL: [http://kad.arbitr.ru/PdfDocument/2c00d0ff-0510-46ce-b147-4aabe63171be/a53787f7-11c0-42b6-ad34-741c73c237b1/A13-590-2016_20171108_Postanovlenie_apelljacionnoj_instancii_\(dopolnitelnoe\).pdf](http://kad.arbitr.ru/PdfDocument/2c00d0ff-0510-46ce-b147-4aabe63171be/a53787f7-11c0-42b6-ad34-741c73c237b1/A13-590-2016_20171108_Postanovlenie_apelljacionnoj_instancii_(dopolnitelnoe).pdf) (дата обращения: 10.09.2018).

¹⁵ Интервью Людмилы Майковой, председателя Федерального арбитражного суда Московского округа // Ведомости. 2006. 5 авг. URL: <http://www.arbitr.ru/press-centr/smi/2445.html> (дата обращения: 09.09.2018).

№ 943-1 «О налоговых органах Российской Федерации»). Системное функционирование предполагает единообразие применяемых механизмов реализации возложенных на налоговые органы функций и задач, а также применение единого методологического подхода к применению норм законодательства о налогах и сборах. Это, в свою очередь, создает условия принятия решения «с оглядкой» на вышестоящий налоговый орган, а само рассмотрение возражений, жалоб налогоплательщика независимо от ведомственной инстанции всегда находится под пристальным вниманием ФНС России.

В том случае, когда решение вышестоящего налогового органа изменяет положение налогоплательщика в благоприятную для него сторону, само такое решение не выводится из сферы ведомственного контроля: ФНС России, усматривающая вследствие отмены решения нижестоящего налогового органа нарушение публичных интересов, может по собственной инициативе отменить принятое (отменяющее) решение.

Объясняется это как раз централизованным характером системы налоговых органов. Вышестоящий налоговый орган вправе осуществлять контроль над нижестоящими налоговыми органами не только в рамках налоговых отношений, т. е. проведения контрольных налоговых мероприятий, предусмотренных НК РФ (в виде повторных выездных налоговых проверок, когда проверке подвергается и налогоплательщик, и полнота мероприятий налогового контроля, осуществленных налоговым органом), но и в порядке подчиненности в рамках контроля за деятельностью нижестоящих налоговых органов (когда оценивается только законность решения налогового органа без участия налогоплательщика).

Пункт 3 ст. 31 НК РФ допускает отмену вышестоящим налоговым органом решения нижестоящего (без жалобы налогоплательщика) в том случае, когда оно, по его мнению, принято в нарушение требований законодательства о налогах и сборах. Такая возможность отмены решения существует, несмотря на то что сама процедура (сроки) отмены не предусмотрена ни Законом РФ «О налоговых органах Российской Федерации»¹⁶, ни Налоговым кодексом РФ. Подобное решение имеет целью восстановление в *административном порядке* законности, нарушенной неправомерным актом нижестоящего органа, по инициативе самого вышестоящего налогового органа, осуществляющего текущий контроль за деятельностью нижестоящих органов¹⁷.

Независимый арбитр осуществляет свою деятельность свободно и независимо от позиции той или иной стороны. Он руководствуется только законом, без оглядки на вышестоящее руководство и ведомственный интерес.

¹⁶ О налоговых органах Российской Федерации : закон РФ от 21 марта 1991 г. № 943-1 // Ведомости СНД и ВС РСФСР. 1991. № 15. Ст. 492.

¹⁷ См., например: Определение Верховного Суда РФ от 31 октября 2017 г. № 305-КГ17-5672 по делу № А40-101850/2016. Документ официально не опубликован. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

С объективностью и беспристрастностью арбитра, который в качестве руководителя налогового органа выносит решение по делу, не согласуется наделение его в этом же процессе полномочиями инициировать дополнительные мероприятия налогового контроля с целью получения дополнительных доказательств противоправности налогоплательщика.

Рассмотрение уполномоченным на принятие решений лицом, возражений на акт налоговой проверки и апелляционных жалоб обречено на односторонний подход, предвзято-негативное отношение к налогоплательщику и необъективность. Руководитель налогового органа охотно принимает доводы, свидетельствующие не в пользу налогоплательщика и принимает меры к устранению процедурных нарушений. Он заинтересован, как и проверяющие должностные лица, в доначислениях налогов, пени, штрафов.

Так, рассматривая апелляционную жалобу на решение о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения, Управление пришло к выводу о несоблюдении Инспекцией процедуры рассмотрения материалов выездной налоговой проверки, а именно: уведомление о вызове налогоплательщика на рассмотрение материалов выездной налоговой проверки направлено в адрес налогоплательщика на день позже, чем само рассмотрение было назначено и проведено.

В связи с этим решение Инспекции отменено решением Управления и вынесено новое решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения с тем же размером штрафа, недоимки и пени в соответствии с подп. 4 п. 2 ст. 140 НК РФ.

Управление указало, что уведомлением налогоплательщик приглашался в Управление на рассмотрение материалов выездной налоговой проверки и жалобы Общества на решение Инспекции и тем самым процедура рассмотрения материалов выездной налоговой проверки налогоплательщика восстановлена Управлением в ходе рассмотрения жалобы Общества. Решением ФНС России решение Управления оставлено без изменения¹⁸.

Представляется, что в роли административного арбитра должен выступать внешний (независимый) медиатор. Например, на это место В. А. Кашин предлагает уполномоченного по защите прав налогоплательщиков (служащий государственного агентства, не входящего в состав налоговых органов, как, например, уполномоченный (омбудсмен) по правам человека или уполномоченный по защите прав детей). Такой путь избрала Великобритания¹⁹.

¹⁸ Решение ФНС России от 2 октября 2013 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс»; Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «АРТ-СОКОЛ»... : определение КС РФ от 27 октября 2015 г. № 2429-О. Документ официально не опубликован. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

¹⁹ См.: *Кашин В. А.* Права налогоплательщиков : декларируемые и реальные // Налоговая политика и практика. 2010. № 7. С. 30.

В Южно-Африканской Республике досудебным разрешением налоговых споров занимается Налоговый совет, формируемый министром финансов. Этот орган состоит из председательствующего, назначаемого из числа адвокатов, сертифицированного бухгалтера и представителя предпринимательского сообщества²⁰.

Административный порядок восстановления законности порождает у налогоплательщика законный интерес в наиболее полной административной ревизии вышестоящим налоговым органом обжалуемого акта нижестоящего налогового органа на предмет соответствия закону. Такая проверка должна стать обязательной, т. е. безусловной для выполнения, в механизме административного (ведомственного) контроля в порядке подчиненности. Она должна осуществляться независимо от заявленных доводов налогоплательщиком и всегда в полном объеме, даже если налогоплательщик обжалует часть решения или по какому-то эпизоду его аргументация не является достаточно обоснованной. Жалоба для вышестоящего органа – это сигнал к действию, административной ревизии. И поскольку вышестоящий орган призван восстановить законность, он не должен свое ревизионное решение ставить в зависимость от заявленных доводов налогоплательщика. К этому вышестоящий налоговый орган обязывают требования законности. Особенное значение ревизионная функция должна приобретать в проверке соблюдения налоговым органом существенных условий процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки (п. 14 ст. 101 НК РФ).

Однако текущая практика пошла в ином направлении: Пленум ВАС РФ указал, что суд может рассматривать доводы на нарушение налоговым органом существенных условий процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки только при условии заявления их в жалобе, направленной в вышестоящий налоговый орган (п. 68 постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57).

Разработчики данного положения исходили из доктрины «исцеления» дефектного решения нижестоящего органа вышестоящим. Получается, что если налогоплательщик не заявляет о допущенных нарушениях, то он либо злоупотребляет правом, либо этих нарушений нет. Такой подход поддержал и А. А. Иванов, указавший, что в противном случае придется признавать решение незаконным только лишь по процедурным основаниям²¹.

Однако для налогоплательщика не имеет значения, по каким мотивам решение будет признано недействительным: материальным или процессуальным. Оно в любом случае не может считаться законным поскольку никто не может быть привлечен к ответственности за соверше-

²⁰ См.: Янкевич С. В. Порядок разрешения налоговых споров в Южно-Африканской Республике // Право. Журнал Высшей школы экономики. 2015. № 4. С. 174.

²¹ Заседание Президиума ВАС РФ от 18 января 2013 г. URL: <https://www.youtube.com/watch?v=6Q1A8qqVHfQ> (дата обращения: 10.09.2018).

ние налогового правонарушения иначе, как по *основаниям и в порядке*, которые предусмотрены Налоговым кодексом РФ (п. 1 ст. 108 НК РФ).

Проблема состоит и в другом: административное исцеление процессуальных пороков нижестоящего налогового органа, по сути, заместило, а точнее исключило *правозащитную функцию* вышестоящего налогового органа.

Такая практика диссонирует с теорией права. А. Б. Зеленцов утверждает, что «вопрос о том, что целью деятельности юрисдикционных органов при разрешении споров о праве в системе административной юстиции является не только контроль законности, но и защита субъективных прав и законных интересов граждан и организаций, в современной теории административного права *сомнений не вызывает*»²².

Подытоживая вышеизложенное, отметим, что требования правовой определенности в купе с презумпцией правоты налогоплательщика накладывают вето на восполнение пробелов и недочетов оформления результатов налоговой проверки в процессе досудебного обжалования и в судебном порядке. Отсутствие доказательств виновности, а равно неполучение их в процессе проверки, должно толковаться в пользу налогоплательщика. Иными словами, у налогового органа нет права на ошибку в налоговопроверочной деятельности, поскольку в противном случае это исправление будет происходить за счет ущемления прав и законных интересов налогоплательщика.

²² Зеленцов А. Б. Субъективные права и законные интересы как предмет правовой защиты в системе административной юстиции : юридическая природа и виды // Административное право и процесс. 2017. № 6. С. 74.

Северо-Западный институт (филиал) Университета имени О. Е. Кутафина (МГЮА)

Ядрихинский С. А., кандидат юридических наук, доцент

E-mail: Syadr@yandex.ru

North-West Institute (Branch) of the University named after O. E. Kutafin (MSLA)

Yadrikhinskiy S. A., Candidate of Legal Sciences, Associate Professor

E-mail: Syadr@yandex.ru