

РЕШЕНИЯ КОНСТИТУЦИОННОГО СУДА

Щекин Д.М.¹

КОНСТИТУЦИОННЫЙ СУД РФ ВНЕС ОПРЕДЕЛЕННОСТЬ В ТОЛКОВАНИЕ НОРМ НК РФ, КАСАЮЩИХСЯ ПРОВЕДЕНИЯ ВЫЕЗДНЫХ НАЛОГОВЫХ ПРОВЕРОК

Конституционный Суд Российской Федерации принял Постановление от 16 июля 2004 г. № 14-П, в котором признал, что ст. 89, регулирующая проведение выездных налоговых проверок, соответствует Конституции Российской Федерации. В этом Постановлении Суд разрешил вопрос о том, вправе ли налоговые органы приостанавливать проведение выездных налоговых проверок или нет, устранив неопределенность в применении данной нормы.

Нередко выездные налоговые проверки у предприятий тянутся по полгода и более. При этом налоговые органы используют следующий прием: в начале проверки налоговые инспекторы вручают налогоплательщику требование о предоставлении большого перечня первичных документов, которые налогоплательщик по ст. 93 НК РФ должен предоставить в пятидневный срок. Получив копии документов, налоговые инспекторы покидают предприятие на несколько месяцев, в течение которых изучают документы налогоплательщика в налоговой инспекции без всякой спешки. При этом выездная налоговая проверка, которая продлилась 5–10 дней, приостанавливается на несколько месяцев и возобновляется, когда у налоговых инспекторов возникнет необходимость получения дополнительных документов и это может продолжаться несколько раз. Создается ситуация, когда налогоплательщик находится в ситуации постоянной налоговой проверки.

За время действия части первой НК РФ, где жестко прописаны процедуры и сроки проведения проверок, в практике налоговых органов стали вырабатываться методы эффективных проверок в течение двух (трех) месяцев, установленных ст. 89 НК РФ. Например, для проверки крупных компаний формируются группы налоговых инспекторов из различных налоговых инспекций, что не противоречит закону.

Статья 89 НК РФ допускала различное толкование по вопросу о том, вправе ли налоговые органы приостанавливать выездную налоговую проверку. В этой статье предусмотрено, что срок проведения проверки включает в себя время фактического нахождения проверяющих на территории проверяемого. Оставалось неясным: срок проведения проверки — это только время нахождения проверяющих на территории налогоплательщика или нахождение проверяющих на территории налогоплатель-

щика — это одно из возможных действий налогового органа (так же как встречные проверки, назначение экспертиз и т. д.) в пределах общего двухмесячного срока.

Теперь Конституционный Суд РФ ясно и недвусмысленно сформулировал свою правовую позицию и указал, что в установленный НК РФ двухмесячный срок включаются только те периоды, которые напрямую связаны с нахождением проверяющих на территории налогоплательщика. Формулируя свой вывод о фактически неограниченном сроке налоговой проверки, Конституционный Суд РФ указывает и на заботу об отсутствии излишнего обременения налогоплательщика в связи с необходимостью предоставления проверяющим условий для работы. Однако, такая забота излишняя, т. к. практика показывает, что обременения налогоплательщиков возникают не в связи с выделением налоговому инспектору столом или комнатой, а в связи с неопределенностью правового положения компании, находящейся в процессе постоянной налоговой проверки.

Выводы Конституционного Суда РФ, содержащиеся в Постановлении от 16 июля 2004 г. № 14-П, представляются спорными. В соответствии со ст. 18 Конституции РФ права и свободы человека и гражданина являются непосредственно действующими. Они определяют смысл, содержание и применение законов, деятельность законодательной и исполнительной власти, местного самоуправления и обеспечиваются правосудием. Толкование закона — это уяснение его смысла, поэтому эта норма Конституции РФ задает ориентир для толкования норм, в том числе и норм налогового закона, — в первую очередь при толковании необходимо обеспечивать права не государства, а гражданина или права объединений граждан (компаний). Именно поэтому в п. 7 ст. 3 НК РФ предусмотрено, что все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (плательщика сборов). Однако Конституционный Суд РФ посчитал, что в этом вопросе требует защиты именно публичный интерес налогового контроля и истолковал норму ст. 89 НК РФ не в пользу налогоплательщиков. Однако, в нормах НК РФ публичный интерес в сфере налогового контроля обеспечен в достаточной мере такими механизмами, как правом налоговых органов на выемку документов, возможностью увеличения срока проверки вы-

Создается ситуация, когда налогоплательщик находится в ситуации постоянной налоговой проверки.

¹ Щекин Денис Михайлович - член кафедры административного и финансового права юридического факультета МГУ им. М.В. Ломоносова, кандидат юридических наук, Партнер юридической компании «Пепеляев, Гольцблат и партнеры» (www.pgplaw.ru).

шестоящим налоговым органом, возможностью повторной проверки вышестоящим налоговым органом, правом на применения мер ответственности за непредоставление документов и т. д. Представляется, что при проверке именно слабая сторона налоговых правоотношений — налогоплательщик — нуждается в правовых гарантиях и процедурных механизмах защиты.

Компетенция любого государственного органа, в том числе налогового, строится на основании разрешительного принципа правового регулирования — налоговый орган вправе совершать только те действия, которые ему разрешены законом. Поскольку ни в НК РФ, ни в иных законах права налоговых органов выносить решения о приостановлении проверки не содержится, то следует признать, что налоговые органы не обладают правом на приостановление выездной налоговой проверки.

Конституционный Суд РФ также указал, что основное содержание выездной налоговой проверки — проверка правильности исчисления и своевременности уплаты (удержания и перечисления) одного или нескольких налогов по месту нахождения налогоплательщика на основе изучения как документальных источников информации, так и фактического состояния объектов налогообложения. Указание на то, что выездная проверка — это проверка документов по месту нахождения налогоплательщиков, влечет следующие выводы. Предоставленные налоговому органу по его запросу по ст. 93 НК РФ копии документов должны исследоваться налоговым органом по месту нахождения налогоплательщика, а не в каком-то ином месте, в том числе в налоговом органе, иная, по су-

ти, выездная проверка будет превращена в камеральную. Следовательно, если налогоплательщик предоставит налоговому органу документы или их копии, но запретит их вынос налоговыми инспекторами с территории предприятия, то у налогового органа останется одна возможность для их исследования в налоговом органе — выемка оригиналов документов по ст. 94 НК РФ, что является довольно жесткой процедурой, возлагает на налоговые органы обязанность обеспечить сохранность и вернуть налогоплательщику все оригиналы документов.

В таком случае проверяющие будут вынуждены или изымать оригиналы всех документов или фактически проводить проверку с присутствием на предприятии, что и предполагает выездная налоговая проверка по позиции Конституционного

Суда РФ. В результате двухмесячный срок проверки не будет затягиваться. При этом существует риск применения к налогоплательщику ответственности по ст. 126 НК РФ за непредоставление запрошенных документов в налоговый орган (штраф в размере 50 рублей за каждый документ). Однако, с учетом правовой позиции Конституционного Суда РФ о том, что выездная налоговая проверка — это проверка документации на территории налогоплательщика, нужно признать, что налогоплательщик не обязан копировать всю первичную документацию и передавать ее при выездной налоговой проверке в налоговый орган, т. к. в этом случае выездная налоговая проверка превратится в камеральную. Следовательно, требование о предоставлении копий всех первичных документов в налоговый орган будет неправомерным и не должно будет служить основанием для применения ответственности по ст. 126 НК РФ.

Налоговый орган вправе совершать только те действия, которые ему разрешены законом.

ВЫШЛА ИЗ ПЕЧАТИ

КОНСТИТУЦИЯ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ В ТАБЛИЦАХ И СХЕМАХ

*Издание второе,
переработанное
и дополненное*

Издательство
«Экзамен»
Москва
2004

В книге представлена Конституция Российской Федерации в таблицах и схемах, иллюстрирующих основы конституционного строя, систему прав, свобод и обязанностей человека и гражданина, федеративное устройство, структуру органов государственной власти и т.д.

Настоящее издание сопровождается постатейным алфавитно-предметным указателем (более 400 терминов).

Книга является научно-практическим изданием, предназначенным в качестве учебного пособия для юристов, законодателей, судей, правозащитников, студентов высших и средних учебных заведений и местного самоуправления, общественных объединений и организаций, научных работников и преподавателей конституционного права России.

По всем вопросам обращайтесь в Москве по:
тел. (095) 263-96-60,
e-mail sale@examen.biz
www.examen.biz