

Разумная продолжительность налоговой проверки как законный интерес налогоплательщика

Аннотация. В статье рассматривается срок налоговой проверки через категорию «законный интерес налогоплательщика», защита которого гарантируется федеральным законом (ст. 22 Налогового кодекса РФ). Именно с законным интересом на спокойное ведение экономической деятельности налогоплательщика увязал законодатель временные ограничения налоговой проверки. Автор приходит к выводу, что неразумная продолжительность налоговой проверки нарушает законные ожидания налогоплательщика, подрывает доверие к закону и действиям публичной власти. Неограниченный по времени контроль не только является избыточным, но и, как показано в статье, осуществляется за рамками компетенции должностных лиц налогового органа. Обосновывается нулевая терпимость к нарушениям установленных законом сроков, поскольку порочная практика несовместима с уважением достоинства личности налогоплательщика (ст. 21 Конституции РФ) и требованиями Налогового кодекса РФ корректно и внимательно относиться к налогоплательщикам (п. 3 ст. 33).

Ключевые слова: налогоплательщик, налоговый орган, законный интерес, избыточный налоговый контроль, продолжительность налоговой проверки, баланс интересов.

DOI: 10.17803/1994-1471.2018.96.11.176-185

Одним из наиболее значимых для налогоплательщика является законный интерес в разумной продолжительности налоговой проверки, а также в соблюдении налоговым органом налогово-процессуальных сроков.

Выездная налоговая проверка не может продолжаться более двух месяцев. Указанный срок может быть продлен до четырех месяцев, а в исключительных случаях — до шести месяцев (п. 6 ст. 89 НК РФ).

Кроме этого, проверяющие могут несколько раз приостанавливать проверку в силу объективных причин, порождающих невозможность

ее продолжения. Общий срок приостановления проверки по любым основаниям не может превышать шести месяцев (п. 9 ст. 89 НК РФ), а в случае, установленном пп. 2 п. 9, п. 9 ст. 89 НК РФ, срок приостановления проверки может быть увеличен еще на три месяца. Все действия по продлению и приостановлению налоговой проверки оформляются соответствующими решениями.

Таким образом, максимальный срок для проведения выездной налоговой проверки с учетом возможности продления и приостановлений может составить один год и три месяца.

© Ядрихинский С. А., 2018

* Ядрихинский Сергей Александрович, кандидат юридических наук, доцент кафедры административного и финансового права Северо-Западного института (филиала) Московского государственного университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА)

Syadr@yandex.ru

160001, Россия, г. Вологда, ул. Мира, д. 32

Прежде всего попытаемся определить *цель* установления срока.

Президиум ВАС РФ смысл двухмесячного ограничения выездной налоговой проверки (ст. 89 НК РФ) объяснил так: «Чтобы не допустить *излишнего обременения налогоплательщика* в связи с необходимостью предоставления проверяющим условий для работы и т.п.»¹

С этой точки зрения следует признать очевидный факт, что пятнадцатимесячный срок проверки лишает *практического смысла* само существование этого срока. В таком случае контрольная деятельность налогового органа может приобретать постоянно длящийся характер. Одна проверка по завершении сразу может сменяться другой. Никаких правовых препятствий для этого нет. Как известно, налоговым органам запрещается проводить *в течение календарного года* в отношении налогоплательщика в целом более двух выездных налоговых проверок (абз. 2 п. 5 ст. 89 НК РФ).

Ведь даже признав, что максимальный срок проверки используется в исключительных случаях, нельзя с полной уверенностью сказать, что подобный порядок продления проверок всегда применяется действительно в случаях, когда это вызвано реальной необходимостью².

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.

Идея ограничить временными рамками налоговый контроль исходит из понимания того факта, что выездная налоговая проверка — это все же вторжение (хотя и на законных основаниях) в деятельность налогоплательщика, на-

рушающее привычный уклад ведения бизнеса. Право на спокойное ведение экономической деятельности налогоплательщика прямо не закреплено НК РФ — это его законный интерес.

Налоговая проверка это спокойствие нарушает, прямым образом вторгаясь в устоявшийся рабочий порядок, отвлекая большие ресурсы на обслуживание интересов проверяющих: от предоставления помещения до обеспечения всем необходимым. По некоторым оценкам до 20—25 % рабочего времени бухгалтеров расходуется на обслуживание налоговых инспекций³. А ведь время — деньги, деньги налогоплательщика; упущенное время — упущенные деньги. Очевидно — это стрессовая ситуация для налогоплательщика, она мешает привычному ходу его экономической жизни и сопровождается психологическим напряжением. Налогоплательщик находится во власти налогового органа, под прессом подозрения и угрозы применения ответственности.

Основатель теории налогообложения, экономист и философ А. Смит в основном труде «Исследование о природе и причинах богатства народов» одним из первых отметил дополнительные трудности бизнеса, вызванные налоговым администрированием. В частности, он писал: «Подвергая людей частым посещениям и неприятным расспросам сборщиков налогов, он [налог] может причинять им *много лишних волнений, неприятностей и притеснений*; и хотя неприятности, строго говоря, не представляют собою расхода, однако они, без сомнения, эквивалентны расходу, ценой которого каждый человек готов избавить себя от них»⁴.

Аналогичного мнения придерживается судья Конституционного Суда РФ А. Л. Кононов, который в Особом мнении к постановлению Конституционного Суда РФ от 16.07.2004 № 14-П, отметил: «Налоговая проверка как властный инструмент административного контроля выяв-

¹ Постановление Президиума ВАС РФ от 11.10.2005 № 5308/05 по делу № А40-22198/04-116-299 // Вестник ВАС РФ. 2006. № 3.

² Авдеев В. В. Приостановление выездной налоговой проверки // *Налоги*. 2015. № 11. С. 15—18.

³ Пепеляев С. Г. Налогоплательщик не обязан представлять первичные документы для камеральной проверки // *Налоги: реформы и практика*. М., 2005. С. 174, 182.

⁴ Смит А. *Исследование о природе и причинах богатства народов*. М.: Эксмо, 2007. С. 763.

ления и пресечения налоговых правонарушений существенным образом затрагивает права и интересы налогоплательщика, создает для него *проблемную ситуацию*, определенным образом вторгается в его экономическую деятельность, обременяет его рядом дополнительных обязанностей перед проверяющим налоговым органом, что особенно характерно для выездных налоговых проверок непосредственно на территории налогоплательщика»⁵.

Налогоплательщик обязан как минимум предоставить помещение для проверяющих (п. 1 ст. 89 НК РФ), обеспечить доступ на территорию или в помещение проверяемого лица должностных лиц налоговых органов (ст. 91 НК РФ), обеспечить возможность должностных лиц налоговых органов ознакомиться с документами, связанными с исчислением и уплатой налогов (п. 12 ст. 89 НК РФ), предоставить документы в виде заверенных за свой счет копий (п. 2 ст. 93 НК РФ), обеспечить возможность для инвентаризации имущества, осмотра производственных, складских, торговых и иных помещений и территорий, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанных с содержанием объектов налогообложения (п. 13 ст. 89, ст. 92 НК РФ), не препятствовать законной деятельности должностных лиц налоговых органов при исполнении ими своих служебных обязанностей (пп. 7 п. 1 ст. 23 НК РФ).

Налоговая проверка как действие законное и необходимое сама по себе не нарушает прав и законных интересов. «Но при этом нельзя забывать, — указывает в своем диссертационном исследовании Т. Ю. Курбатов (на тот момент ведущий специалист-эксперт юридического отдела МИ ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам № 2), — что налоговая проверка — это конфликтная форма налогового контроля, зачастую сопровождаемая мно-

жественными злоупотреблениями со стороны проверяющих»⁶. Выездная налоговая проверка несет риск финансовых потерь, снижения или утраты деловой репутации налогоплательщика, кредитоспособности, угрожает отношениям с партнерами, стабильности и планированию хозяйственных операций, создает неопределенность его правового положения.

У налогоплательщика формируются определенные законные ожидания в отношении продолжительности проверки. Ведь взаимодействие проверяющих и налогоплательщика — это мероприятие вынужденное. Налогоплательщик вступает в контрольное правоотношение помимо своей воли, в силу прямого указания закона. Стремление сократить это времяпровождение или по крайней мере не увеличивать его продолжительность вполне естественно. Проверяемое лицо оказывает содействие контролерам, исполняет их законные требования в силу возложенной на него законом обязанности. Он настроен содействовать проверяющим в отведенных законом временных границах, но не более.

Очевидно, что и законодатель базовый период, в течение которого налогоплательщик подвергался бы проверочным процедурам, постарался сделать по возможности оптимально ограниченным — два месяца. Такой срок отвечает требованиям справедливости, адекватности, пропорциональности, соразмерности и необходим для защиты конституционно значимых ценностей. 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.

⁵ Особое мнение судьи КС РФ А. Л. Кононова на постановление КС РФ от 16.07.2004 № 14-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений...» // Вестник КС РФ. 2004. № 6.

⁶ Курбатов Т. Ю. Правовые формы и методы налогового контроля : дис. ... канд. юрид. наук. М., 2015. С. 114.

⁷ Отчет по форме № 2-НК // URL: https://www.nalog.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/forms/6763053/ (дата обращения: 19.02.2018).

⁸ Мардасова М. Е. Процедурно-процессуальные сроки в налоговом праве : дис. ... канд. юрид. наук. М., 2014. С. 49.

Поэтому нарушение сроков выездной проверки приводит к затягиванию состояния напряжения, *неоправданно большому беспокойству*, нарушает законные ожидания налогоплательщика, приводит к дискомфорту, ограничению свободы предпринимательской деятельности.

Сроки налоговой проверки и иных проверочных процедур, которые не должны быть чрезмерно продолжительными, приобретают тем более принципиальное значение в случаях, когда проверяющий налоговый орган предполагает налоговые доначисления налогоплательщику, исходя из рабочей презумпции «нарушения всегда есть», «не налогоплательщик молодец, а налоговый орган плохо искал» и т.п. Идея добросовестного налогоплательщика, вопреки посылу ВАС РФ (п. 1 постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53), к сожалению, налоговым органом не востребована.

Статистика ФНС России показывает, что выездные налоговые проверки в 99 случаях из 100 заканчиваются доначислениями, т.е. практически всегда⁷. Правда, сколько из них признаны судом неправомерными, отчет умалчивает.

Законное требование к соблюдению налоговым органом сроков очевидно направлено на соблюдение всех сроков: и пресекательных, и так называемых организационных. Нарушению сроков не может быть оправданий «большим объемом работы, который возлагается на налоговые органы»⁸. В противном случае мы придем к выводу о нецелесообразности соблюдения закона. Поэтому трудно согласиться с позицией М. Е. Мардасовой, что «законодатель стремится оградить их (налоговые органы. — Я. С.) от неблагоприятных последствий и устанавливает в большинстве случаев именно организационные сроки, нарушение которых не повлечет вышеуказанных последствий»⁹. Законодатель, как мы видим, стремится как раз к обратному.

Но какой тогда смысл в установлении сроков, если их исполнять необязательно, а несоблюдение сроков не несет в себе отрицательных правовых последствий для нарушителей? В чем тогда разница между тем, что они есть, и тем, что их нет? Зачем они вообще нужны?

Налоговые органы, их должностные лица обязаны соблюдать закон (пп. 1 п. 1 ст. 32, п. 1 ст. 33 НК РФ) и должны действовать в строгом соответствии с ним. Эта обязанность стоит на первом месте в перечне обязанностей налогового органа. Исполнять законы — это конституционная обязанность. Именно закон выступает *концентрированным* выражением народной воли, а потому и первичным регулятором деятельности налогового органа. Когда же реализуется дискреционное начало налоговых органов, законная связанность ослабевает, эффект закона снижается.

Сроки и порядок налоговых проверок, очевидно, введены законодателем в целях исключения возможности злоупотреблений со стороны налоговых органов. И если бы в них не было необходимости, то, по всей видимости, они бы не содержались в тексте закона, как, например, это сделано в немецком налоговом праве (законом не установлен максимальный срок проведения налоговой проверки)¹⁰. Но мы видим, что в российском законе этот срок установлен. При этом в самом законе не делается каких-либо изъятий для организационных сроков. Конституционный Суд РФ указал, что «соблюдение предельных сроков проведения выездных налоговых проверок обязательно для налоговых органов»¹¹.

Между тем эти ясные и категорически сформулированные законодателем требования к срокам и продолжительности выездной налоговой проверки подвергаются сомнению в правоприменительной практике.

⁹ Мардасова М. Е. Сроки в налоговом процессе. М. : Инфотропик Медиа, 2016. 164 с.

¹⁰ Гюнтер К. Контроль за решениями, принимаемыми в рамках административного усмотрения: германский опыт // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2004 г. М. : Волтерс Клувер, 2006. С. 187.

¹¹ Постановление КС РФ от 16.07.2004 № 14-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений...».

Проявляя неуважение к закону, налоговые органы проявляют неуважение к налогоплательщику, вопреки конституционному принципу уважения чести и достоинства личности (ст. 21 Конституции РФ) и требованиям Налогового кодекса РФ корректно и внимательно относиться к налогоплательщикам (п. 3 ст. 33).

Вполне естественно, что если налоговый орган не исполняет требования закона, то и у налогоплательщика не добавляется стимула к его исполнению.

Таких безответственных нарушений, не влекущих серьезных последствий, может быть много: невозвращение подлинников документов на период приостановления проверки или их несвоевременное возвращение, нарушение срока составления акта (п. 1 ст. 101, п. 1 ст. 101.4 НК РФ), нарушение срока приостановления проверки, неознакомление налогоплательщика с решением о продлении выездной проверки (пп. 9 п. 1 ст. 32 НК РФ) и т.п.

Защита законного интереса налогоплательщика видится как раз в определенных негативных правовых последствиях для нарушителей. Этот интерес основывается в том числе и на принципе поддержания *доверия граждан* к закону и действиям публичной власти¹².

Интерес налогоплательщика в безусловном признании решения налогового органа незаконным по мотиву нарушения срока проведения выездной налоговой проверки на текущий момент является *коллизийным*. Суды демонстрируют высокий уровень терпимости к подобным

нарушениям, несмотря на возможность, предоставленную им абз. 1 п. 14 ст. 101 НК РФ.

Интересно, что Федеральный закон от 26.12.2008 № 294-ФЗ «О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при осуществлении государственного контроля (надзора) и муниципального контроля» превышение установленных сроков проведения проверок признает грубым нарушением, что влечет недействительность результатов проверки (п. 6 ст. 15, ч. 1, п. 5 ч. 2 ст. 20). Однако положения данного Закона не применяются при осуществлении налогового контроля (п. 4 ч. 3.1 ст. 1 Закона от 26.12.2008 № 294-ФЗ).

В налоговых отношениях нарушение сроков не рассматривается существенным настолько, чтобы оно отражалось на итогах проверочных мероприятий. Такой вывод был сделан Президиумом ВАС РФ в п. 9 Обзора практики¹³, а затем Пленумом ВАС РФ в п. 31 постановления от 30.07.2013 № 57¹⁴.

Трудно ожидать от нижестоящих судов иного подхода. Тем не менее в практике встречались единичные случаи отмены решения налогового органа по основанию нарушения срока. Однако просрочка, по мнению судов, должна быть существенной (год и более)¹⁵.

Длительный срок проверки свидетельствует о нарушении проверяющими принципа недопустимости избыточного или не ограниченного по продолжительности применения мер налогового контроля. Высший Арбитражный Суд РФ отмечал, что регламентация сроков проведения

¹² См.: постановление КС РФ от 24.05.2001 № 8-П «По делу о проверке конституционности положений...» // Вестник КС РФ. № 5. 2001.

¹³ Информационное письмо Президиума ВАС РФ от 17.03.2003 № 71 «Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений части первой Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник ВАС РФ. 2003. № 5.

¹⁴ Постановление Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации» // Документ не опубликован. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

¹⁵ Примерами могут служить постановление Президиума ВАС РФ от 17.11.2009 № 10349/09 // Документ официально не опубликован. Доступ из СПС «КонсультантПлюс»; постановление ФАС МО от 05.04.2010 № КА-А40/2875-10 // Документ официально не опубликован. Доступ из СПС «КонсультантПлюс»; постановление ФАС МО от 17.12.2009 № КА-А40/12834-09 // Документ официально не опубликован. Доступ из СПС «КонсультантПлюс»; постановление ФАС МО от 17.11.2009 № КА-А40/12208-09 // Документ официально не опубликован. Доступ из СПС «КонсультантПлюс»; постановление Девятого арбитражного

налоговых проверок направлена на достижение равновесия интересов участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах¹⁶.

Несоблюдение сроков приводит к нарушению искомого равновесия. При этом с точки зрения законности не имеет значения продолжительность нарушения срока: один день или один год. И в том и в другом случае мы имеем дело с нарушением закона. Избыточность контроля начинается за рамками отведенного законом срока налоговой проверки.

Несоблюдение любых предусмотренных законом сроков налоговыми органами напрямую влияет на обеспечение законных интересов налогоплательщика. Соответственно любой процедурно-процессуальный срок должен рассматриваться с позиции ограничения не только субъективных прав, но и законных интересов налогоплательщика.

Законный интерес налогоплательщика основывается на положениях Налогового кодекса РФ, в основе которых лежит не только и не столько законность основания взимания налога, сколько законность процесса, соблюдения порядка, процедуры.

Так, «ни на кого не может быть возложена обязанность уплачивать налоги <...> в *ином порядке*, чем это определено настоящим Кодексом» (абз. 3 п. 5 ст. 3 НК РФ), «никто не может быть привлечен к ответственности за совершение налогового правонарушения иначе, как по основаниям и *в порядке*, которые предусмотрены настоящим Кодексом» (ч. 1 ст. 108 НК РФ).

А. Р. Султанов принцип должной или надлежащей правовой процедуры (*due process clause*) называет наиболее важным в защите против

произвола и самоуправства властей, поскольку он имеет прямую связь с принципом верховенства права и законности¹⁷. С этим сложно спорить.

И действительно, избыточное пребывание налогоплательщика в состоянии правовой неопределенности — это лишь одна сторона вопроса. Другой стороной являются пределы компетенции должностных лиц налоговых органов, проводящих мероприятия налогового контроля.

В отношении налоговых органов действует разрешительный тип правового регулирования: им разрешено только то, что прямо разрешено законом. Такой тип регулирования сужает *дискреционное* начало должностных лиц государственного органа. В итоге образуется связанность налогового органа в своей деятельности правом и законом. На это неоднократно обращал внимание Конституционный Суд РФ.

Таким образом, 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. Конституционный Суд РФ отметил: «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»¹⁸.

Предоставляя налоговому органу контрольную компетенцию, законодатель определил

апелляционного суда от 01.06.2009 № 09АП-8147/2009-АК, оставлено в силе Постановлением ФАС МО от 16.09.2009 № КА-А40/8989-09 // Документ официально не опубликован. Доступ из СПС «Консультант-Плюс»; постановление ФАС ЗСО от 10.11.2010 № А70-1902/2010 // Документ официально не опубликован. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

¹⁶ Постановление Президиума ВАС РФ от 18.03.2008 № 13084/07 по делу № А60-13819/06-С9 // Вестник ВАС РФ. 2008. № 6.

¹⁷ Султанов А. Р. Должная правовая процедура и правовые стандарты Европейского Суда по правам человека // Евразийская адвокатура. 2013. № 1 (2). С. 62—65.

¹⁸ Постановление КС РФ от 16.07.2004 № 14-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений...».

условия ее реализации: место, сроки, период проверки и т.д. Так, к примеру, она не может реализовываться вне рамок налоговых проверок. Налоговый орган не вправе просто так, вне рамок налоговой проверки, прийти к налогоплательщику и провести выемку документов и предметов, осмотр, экспертизу и иные мероприятия налогового контроля. Такая возможность появляется только после возникновения контрольных правоотношений. Соответственно, эта возможность утрачивается с момента прекращения контрольных правоотношений.

Учитывая срочный характер правоотношений в сфере налогового контроля, следует признать отсутствие компетенции за рамками отведенного законом срока контрольных процедур. А раз нет компетенции — нет и полномочий на совершение каких-либо действий в этой сфере, в том числе и по оформлению результатов налоговой проверки. Собственно, поэтому и предусмотрены механизмы по продлению и приостановлению сроков проверки (п. 6, 9 ст. 89 НК РФ), без которых компетенция налогового органа оканчивалась бы с истечением двух месяцев, установленных для выездной налоговой проверки.

«Истечение сроков проверки, — указывает А. Р. Султанов, — влечет невозможность составления акта проверки, поскольку компетенции за пределами этих сроков у налогового органа просто нет и проверка должна считаться завершенной без замечаний»¹⁹.

Отсутствие компетенции будет делать недопустимыми доказательства, полученные налоговым органом за рамками сроков налоговой проверки, т.к. они получены с нарушением федерального закона (ч. 2 ст. 50 Конституции РФ).

Законный интерес налогоплательщика состоит в строгом следовании проверяющих закону. Если полномочия налогового органа ограничены законом, то он не может их превысить.

Документом, свидетельствующим о прекращении налоговой проверки, является справка о проведенной проверке (п. 15 ст. 89 НК РФ). Справка позволяет рассчитать срок проверки. Она вручается налогоплательщику в послед-

ний день выездной налоговой проверки. Закон возлагает на проверяющих обязанность составить справку о проведенной проверке, в которой фиксируются предмет проверки и сроки ее проведения. Противостоит этой обязанности законный интерес налогоплательщика в получении такой справки. Пока справка не выдана, налоговая проверка считается незаконченной. Составление справки означает прекращение контрольной компетенции у проверяющих. С этого момента никаких действий налогового контроля не должно осуществляться, проверка считается законченной. Все требования налогового органа, адресованные налогоплательщику, касающиеся проведенной проверки, например по представлению документов, становятся не основанными на законе.

Необходимо обратить внимание, что законодатель по-разному определил верхнюю границу срока налоговой проверки: «проверка проводится в течение трех месяцев» (2 ст. 88 НК РФ) — для камеральной, «проверка не может продолжаться более двух месяцев» (п. 6 ст. 89 НК РФ) — для выездной. Во втором случае продолжительность проверки определяется через запрет «не может», как категорическое требование, обращенное к проверяющим, пресекающее юридическую возможность продолжения проверки за обозначенным законом сроком. В случае с камеральной проверкой акцент делается скорее на временной интервал: от одного дня и до трех месяцев. Это означает, что проверка может быть завершена и до окончания трехмесячного срока.

Например, налогоплательщик — физическое лицо заявляет налоговый вычет по НДФЛ в связи с приобретением квартиры, оплатой обучения или лечения. Как правило, вместе с декларацией сдается справка о доходах по форме № 2-НДФЛ и документы, подтверждающие оплату соответствующих расходов. Это минимальный пакет документов. Сама процедура проверки сводится к проверке арифметики задекларированных параметров и не требует от контролеров трудоемких операций, как при выездной проверке.

¹⁹ Султанов А. Р. Новояз, или Что такое приостановление выездной налоговой проверки // Адвокат. 2016. № 4. С. 5—15.

Очевидно, что трехмесячный срок для такого вида проверки явно избыточный, о чем справедливо указывается в литературе²⁰.

В связи с внедрением программных комплексов у налогового органа уже сегодня есть возможность применить *риск-ориентированный подход* при проведении камеральных налоговых проверок налоговых деклараций.

Федеральная налоговая служба России ориентирует нижестоящие налоговые инспекции сокращать до двух месяцев срок проверки деклараций по НДС с возмещением при низком или среднем уровне налогового риска²¹.

Подготовлен проект федерального закона № 249505-7, предусматривающий срок камеральной проверки один месяц вместо трех²².

Следует признать совсем недопустимым манипулирование налоговым органом сроком камеральной проверки, приводящее к злоупотреблениям.

В судебной практике был рассмотрен случай, когда налогоплательщик представил за III квартал уточненную декларацию с суммой НДС к возмещению. Позднее он представил уточненную декларацию за IV квартал с суммой НДС к доплате. Налог при этом налогоплательщик не уплатил, полагая, что у него есть переплата за III квартал. Однако решение о возмещении НДС за III квартал налоговый орган вынес после проверки уточненной декларации за IV квартал. Налоговый орган и суд пришли к выводу, что на момент подачи уточненной декларации за IV квартал переплата за III квартал у налогоплательщика отсутствовала и привлекли к налого-

вой ответственности. При принятии решения суд исходил из того, что из налогового законодательства не вытекает обязанность налогового органа одновременно осуществлять камеральную проверку уточненных налоговых деклараций за разные налоговые периоды даже в том случае, если они поданы в одно и то же время²³.

Очевидно, что в этой ситуации налогоплательщик оказался заложником действий (бездействия) налогового органа. Правомерность его поведения стала зависеть не от его собственных действий, а от расторопности налогового органа, что в принципе нелогично.

Ранее мы уже отмечали доктрину *правомерных ожиданий*. А. В. Демин в своем исследовании также выделил правомерные ожидания как составляющую принципа определенности права: «Каждое лицо, поступающее правомерно и добросовестно, вправе полагать, что и другие лица (включая властных субъектов) будут вести себя правомерно и добросовестно»²⁴.

Налоговое законодательство, может, и не содержало текстуального указания проверять декларации одновременно. Однако такая обязанность налогового органа вытекала из требований полноты, всесторонности и объективности налоговой проверки, а также *правомерных ожиданий налогоплательщика* о неразрывном контроле деклараций за IV и III квартал (законного интереса налогоплательщика). Этого требовала сама обстановка, не имеющая каких-либо юридических препятствий для проверки деклараций в порядке, выгодном налогоплательщику, и обязанность должностных лиц налогового органа

²⁰ Мочалкин П. А. Сроки проверки налоговых деклараций нуждаются в уточнении // Налоговед. 2016. № 11. С. 60—61.

²¹ Письмо ФНС России от 13.07.2017 № ММВ-20-15/112@ «Об ускоренном возмещении НДС добросовестным налогоплательщикам» // Официальные документы. № 26. 25—31.07.2017. (Еженедельное приложение к газете «Учет, налоги, право»).

²² Законопроект № 249505-7 «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации (в части совершенствования налогового администрирования)» // URL: <http://sozd.parlament.gov.ru/bill/249505-7> (дата обращения: 20.02.2018).

²³ Постановление ФАС СКО от 05.09.2012 по делу № А32-37391/2011 (определением ВАС РФ от 25.12.2012 № ВАС-17632/12 отказано в передаче данного дела в Президиум ВАС РФ) // Документ официально не опубликован. Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

²⁴ Демин А. В. Неопределенность в налоговом праве и правовые средства ее преодоления : дис. ... д-ра юрид. наук. Екатеринбург, 2014. С. 25.

корректно и внимательно относиться к налогоплательщикам при осуществлении контрольных мероприятий (п. 3 ст. 33 НК РФ).

Такой налог, по существу, является переплаченным в силу самого факта излишней уплаты в III квартале, а не вследствие вынесения решения налогового органа о признании его переплаченным; соответственно, действительное налоговое обязательство налогоплательщика за IV квартал должно было устанавливаться исходя из хронологической последовательности исчисления налога и не зависеть от процессуального оформления должностного лица.

Создание видимости законности, когда налоговый орган внешне прикрывается осуществлением своих «законных» полномочий, образует суть недобросовестного поведения чиновника.

Судам следовало исключить предвзятое отношение проверяющих, применить общие положения налогового законодательства, запрещающие налоговому органу злоупотреблять

правами, и защитить законный интерес налогоплательщика, который оказался нарушенным.

Подытоживая вышеизложенное, сделаем следующие выводы.

Разумная продолжительность налоговой проверки, как и соблюдение иных процессуальных сроков, образует законный интерес налогоплательщика. Установление ограничения продолжительности сроков налоговой проверки направлено на обеспечение законных ожиданий налогоплательщика относительно того, что состояние неопределенности его правового положения, порожденное налоговой проверкой, не будет долгим. Искусственное нахождение в состоянии правовой неопределенности не согласуется с уважением достоинства личности и правом на личную неприкосновенность. Гарантией реализации этого законного интереса налогоплательщика являлось бы установление негативных правовых последствий для нарушителей сроков.

БИБЛИОГРАФИЯ

1. Авдеев В. В. Приостановление выездной налоговой проверки // *Налоги*. — 2015. — № 11. — С. 15—18.
2. Гюнтер К. Контроль за решениями, принимаемыми в рамках административного усмотрения: германский опыт // *Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2004 г.* : По материалам 2-й Междунар. науч.-практ. конф. 15—16 апр. 2005 г., Москва / под ред. С. Г. Пепеляева. — М. : Волтерс Клувер, 2006. — С. 183—187.
3. Демин А. В. Неопределенность в налоговом праве и правовые средства ее преодоления : дис. ... д-ра юрид. наук. — Екатеринбург, 2014. — 452 с.
4. Курбатов Т. Ю. Правовые формы и методы налогового контроля : дис. ... канд. юрид. наук. — М., 2015. — 235 с.
5. Мардасова М. Е. Процедурно-процессуальные сроки в налоговом праве : дис. ... канд. юрид. наук. — М., 2014. — 222 с.
6. Мардасова М. Е. Сроки в налоговом процессе. — М. : Инфотропик Медиа, 2016. — 164 с.
7. Мочалкин П. А. Сроки проверки налоговых деклараций нуждаются в уточнении // *Налоговед.* — 2016. — № 11. — С. 60—61.
8. Пепеляев С. Г. Налогоплательщик не обязан представлять первичные документы для камеральной проверки // *Налоги реформы и практика*. — М. : Статут, 2005. — 287 с.
9. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов. — М. : Эксмо, 2007. — 960 с.
10. Султанов А. Р. Должная правовая процедура и правовые стандарты Европейского Суда по правам человека // *Евразийская адвокатура*. — 2013. — № 1 (2). — С. 62—65.
11. Султанов А. Р. Новояз, или Что такое приостановление выездной налоговой проверки // *Адвокат*. — 2016. — № 4. — С. 5—15.

Материал поступил в редакцию 20 февраля 2018 г.

REASONABLE DURATION OF TAX AUDIT AS TAXPAYER'S LEGITIMATE INTEREST

YADRIKHINSKY Sergey Aleksandrovich, PhD in Law, Associate Professor of the Department of Administrative and Financial Law of the North-West Institute (branch) of the Kutafin Moscow State Law University (MSAL)
Syadr@yandex.ru
160001, Russia, Vologda, ul. Mira, d. 32

Abstract. *This paper deals with the term of tax audit through the category of “legal interest of a taxpayer”, the protection of which is guaranteed by federal law (Article 22 of the Tax Code of the Russian Federation). It is with the legitimate interest in the smooth conduct of the taxpayer’s economic activities that the legislator has been bound by the time constraints of the tax audit. The author comes to the conclusion that unreasonable duration of a tax audit violates the taxpayer’s legitimate expectations and undermines confidence in the law and the actions of public authority. Unlimited time control is not only redundant, but, as shown in the article, is carried out beyond the competence of tax authority officials. The paper justifies zero tolerance for violations of the deadlines established by law, since vicious practice is incompatible with respecting the dignity of a taxpayer’s person (Article 21 of the Constitution of the Russian Federation) and the requirements of the Tax Code of the Russian Federation to treat taxpayers reasonably and carefully (paragraph 3 of Article 33).*

Keywords: *taxpayer, tax authority, legal interest, excessive tax control, duration of tax audit, balance of interests.*

REFERENCES (TRANSLITERATION)

1. Avdeev V. V. Priostanovlenie vyezdnoy nalogovoy proverki // Nalogi. — 2015. — № 11. — S. 15—18.
2. Gyunter K. Kontrol' za resheniyami, prinimaemymi v ramkakh administrativnogo usmotreniya: germanskiy opyt // Nalogovoe pravo v resheniyakh Konstitutsionnogo Suda RF 2004 g. : Po materialam 2-y Mezhdunar. nauch.-prakt. konf. 15—16 apr. 2005 g., Moskva / pod red. S. G. Pepelyaeva. — M. : Volters Kluver, 2006. — S. 183—187.
3. Demin A. V. Neopredelennost' v nalogovom prave i pravovye sredstva ee preodoleniya : dis. ... d-ra yurid. nauk. — Ekaterinburg, 2014. — 452 s.
4. Kurbatov T. Yu. Pravovye formy i metody nalogovogo kontrolya : dis. ... kand. yurid. nauk. — M., 2015. — 235 s.
5. Mardasova M. E. Protsedurno-protsessual'nye sroki v nalogovom prave : dis. ... kand. yurid. nauk. — M., 2014. — 222 s.
6. Mardasova M. E. Sroki v nalogovom protsesse. — M. : Infotropik Media, 2016. — 164 s.
7. Mochalkin P. A. Sroki proverki nalogovykh deklaratsiy nuzhdayutsya v utochnenii // Nalogoved. — 2016. — № 11. — S. 60—61.
8. Pepelyaev S. G. Nalogoplatel'shchik ne obyazan predstavlyat' pervichnye dokumenty dlya kameral'noy proverki // Nalogi reformy i praktika. — M. : Statut, 2005. — 287 s.
9. Smit A. Issledovanie o prirode i prichinakh bogatstva narodov. — M. : Eksmo, 2007. — 960 s.
10. Sultanov A. R. Dolzhnaya pravovaya protsedura i pravovye standarty Evropeyskogo Suda po pravam cheloveka // Evraziyskaya advokatura. — 2013. — № 1 (2). — S. 62—65.
11. Sultanov A. R. Novoyaz, ili Chto takoe priostanovlenie vyezdnoy nalogovoy proverki // Advokat. — 2016. — № 4. — S. 5—15.