



# ВЫСШИЙ АРБИТРАЖНЫЙ СУД РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ИМЕНЕМ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

## РЕШЕНИЕ

Дело № ВАС-16558/10

Москва

24 января 2011 г.

Резолютивная часть решения объявлена 24.01.2011.

Решение изготовлено в полном объеме 31.01.2011.

Высший Арбитражный Суд Российской Федерации в составе председательствующего судьи Поповченко А.А., судей Завьяловой Т.В. и Зарубиной Е.Н., рассмотрев в судебном заседании

заявление общества с ограниченной ответственностью «Фиш Лайн» (ул. Трудовая, 10, комната 16, пос. Родники, Раменский район, Московская область, 140143) и общества с ограниченной ответственностью «АБС» (ул. Трудовая, 10, комната 16, пос. Родники, Раменский район, Московская область, 140143) от 12.11.2010 о признании недействующим пункта 1.15 Требований к составлению акта налоговой проверки (Приложение № 6), утвержденных приказом Федеральной налоговой службы от 25.12.2006 № САЭ-3-06/892@ «Об утверждении форм документов, применяемых при проведении и оформлении налоговых проверок; оснований и порядка продления срока проведения выездной налоговой проверки; порядка

взаимодействия налоговых органов по выполнению поручений об истребовании документов; требований к составлению акта налоговой проверки», при участии в судебном заседании представителей:

от заявителей – общества с ограниченной ответственностью «Фиш Лайн» – Семкина С.А. по доверенности от 12.11.2010, общества с ограниченной ответственностью «АБС» – Трусков Ф.Н. по доверенности от 1.07.2010;

от Федеральной налоговой службы – Чугунова Ю.М. по доверенности от 19.10.2010, Шаронин В.Ю. по доверенности от 13.09.2010, при ведении протокола судебного заседания помощником судьи Митиной А.А.,

#### УСТАНОВИЛ:

общество с ограниченной ответственностью «Фиш Лайн» и общество с ограниченной ответственностью «АБС» (далее – общества, заявители) обратились в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации с заявлением о признании недействующим пункта 1.15 Требований к составлению акта налоговой проверки, утвержденных приказом Федеральной налоговой службы (далее – ФНС России) от 25.12.2006 № САЭ-3-06/892@ «Об утверждении форм документов, применяемых при проведении и оформлении налоговых проверок; оснований и порядка продления срока проведения выездной налоговой проверки; порядка взаимодействия налоговых органов по выполнению поручений об истребовании документов; требований к составлению акта налоговой проверки» (далее - Требования к составлению акта налоговой проверки, Требования) в части, не соответствующей положениям пункта 3.1 статьи 100 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Кодекс) в редакции, предусмотренной пунктом 37 статьи 1 Федерального закона от

16.07.2010 № 229-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации, а также о признании утратившими силу отдельных законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации в связи с урегулированием задолженности по уплате налогов, сборов, пеней и штрафов и некоторых иных вопросов налогового администрирования» (далее – Федеральный закон № 229-ФЗ).

По мнению заявителей, закрепление пунктом 1.15 Требований обязанности относить к документам служебного пользования остающиеся у налогового органа экземпляры акта выездной налоговой проверки, а также материалы проверки и документы, приложенные к акту, подтверждающие нарушения законодательства о налогах и сборах, собранные по перечню, приведенному в пункте 1.14 Требований, означает неправомерное установление ограничений для проверяемого налогоплательщика по ознакомлению с материалами налоговой проверки и оспариванию принимаемого налоговым органом решения по результатам рассмотрения этих материалов.

Заявители также указывают на то, что данное ограничение означает нарушение их права, закрепленного в пункте 3.1 статьи 100 Кодекса. В подтверждение довода о его нарушении заявителями представлены письмо Управления Федеральной налоговой службы по Московской области (далее – Управление) от 21.10.2010 № 16-1636968 в адрес общества «АБС» и решение Управления от 27.10.2010 № 16-16/38481 по апелляционной жалобе общества «Фиш Лайн», в которых даны отсылки к названному пункту Требований в обоснование утверждения о правомерности отказа со стороны налогового органа в предоставлении обществам вместе с актами налоговых проверок копий приобщенных к ним документов, подтверждающих выявленные факты налоговых

правонарушений.

ФНС России не согласна с заявленным требованием, указывая в представленном письменном отзыве на заявление, что утверждения заявителей о несоответствии пункта 1.15 Требований положениям пункта 3.1 статьи 100 Кодекса ошибочны, поскольку предметами регулирования данных правовых норм являются разные вопросы. Требования, являющиеся приложением к приказу, относятся к документам внутреннего пользования, и содержащиеся в них предписания адресованы сотрудникам налоговых органов. Ограничение доступа к документам, оставляемым у налогового органа, не касается процедуры рассмотрения результатов выездной налоговой проверки, не препятствует приложению документов к экземпляру акта, направляемому налогоплательщику.

По мнению ФНС России, представленные заявителями письма и решения Управления соответствуют положениям статьи 100 Кодекса в редакции, действовавшей на момент обращения заявителей в налоговый орган с ходатайством о выдаче документов, и протоколы рассмотрения материалов выездных проверок от 10.09.2010 подтверждают факт вручения обществам испрашиваемых ими документов в день их рассмотрения.

Суд, изучив заявление, отзыв на него, представленные с ними документы, заслушав выступления представителей участвующих в деле лиц, приходит к выводу о том, что заявление о признании пункта 1.15 Требований недействующим в части несоответствия пункту 3.1 статьи 100 Кодекса подлежит удовлетворению.

Общие права налогоплательщиков в отношениях с налоговыми органами закреплены в статье 21 Кодекса. В общем перечне прав, приведенном в данной правовой норме, не являющемся закрытым, указаны права на получение налогоплательщиком копии акта налоговой проверки и решений налоговых органов, обжалование в установленном порядке актов

налоговых органов, в том числе и актов, принимаемых по результатам налоговых проверок.

Согласно пункту 6 статьи 100 Кодекса лицо, в отношении которого проводилась налоговая проверка (его представитель), в случае несогласия с фактами, изложенными в акте налоговой проверки, а также с выводами и предложениями проверяющих в течение 15 дней со дня получения акта налоговой проверки вправе представить в соответствующий налоговый орган письменные возражения по указанному акту в целом или по его отдельным положениям.

Форма и требования к составлению акта налоговой проверки устанавливаются ФНС России (пункт 4 статьи 100 Кодекса).

Приказом Федеральной налоговой службы от 25.12.2006 № САЭ-3-06/892@ «Об утверждении форм документов, применяемых при проведении и оформлении налоговых проверок; оснований и порядка продления срока проведения выездной налоговой проверки; порядка взаимодействия налоговых органов по выполнению поручений об истребовании документов; требований к составлению акта налоговой проверки», зарегистрированным в Министерстве юстиции Российской Федерации 20.02.2007 (№ 8991), утверждены формы актов камеральных проверок, а также в виде приложения № 6 к упомянутому приказу утверждены Требования к составлению акта налоговой проверки, пункт 1.15 которых оспаривается заявителями по данному делу.

Названным пунктом предусматривается: – «Все экземпляры акта выездной (повторной выездной) налоговой проверки (за исключением акта, вручаемого проверенному лицу), а также материалы проверки и документы, приложенные к акту, подтверждающие нарушения законодательства о налогах и сборах, остающиеся в налоговом органе, являются документами для служебного пользования».

Обращение заявителей за защитой права путем оспаривания пункта

1.15 Требований обосновывается тем, что их права на защиту своих интересов путем подачи письменных возражений на акты налоговых проверок нарушаются, поскольку на отнесение проверочных материалов к документам служебного пользования и невозможность доступа к ним в связи с этим широкого круга лиц налоговые органы ссылались при аргументировании отказа в их предоставлении до рассмотрения акта.

Из текстов письма и решения Управления, направленных заявителям на их обращения по поводу незаконности отказа налогового органа в предоставлении испрашиваемых документов, действительно следует, что отказ признан Управлением правомерным, поскольку на основании пункта 1.15 Требований все документы, полученные проверяющими в ходе проверочных мероприятий налогового контроля, подлежат признанию документами для служебного пользования, в связи с чем они не могли быть выданы заявителям.

По вопросу о соответствии пункта 1.15 Требований нормативным правовым актам, имеющим большую юридическую силу, Высшим Арбитражным Судом Российской Федерации по заявлениям других лиц, предъявленным по разным основаниям, принимались решения от 9.04.2010 № ВАС-2199/09, от 28.05.2010 № ВАС-4281/1, которыми в удовлетворении требований дважды было отказано с учетом того, что Кодексом не предусмотрена обязанность налогового органа предоставлять проверяемому налогоплательщику документы вместе с актом.

Заявителями по настоящему делу в качестве основания для признания пункта 1.15 Требований не подлежащим применению названы положения пункта 3.1, дополнившего статью 100 Кодекса в соответствии с Федеральным законом № 229-ФЗ и введенного в действие после принятия названных судебных актов.

Данным пунктом статьи 100 Кодекса введена для налогового органа обязанность, ранее отсутствовавшая в Кодексе и заключающаяся в том, что

к акту налоговой проверки, экземпляр которого передается проверяемому налогоплательщику, прилагаются документы, подтверждающие факты нарушений законодательства о налогах и сборах, выявленные в ходе проверки. Документы, содержащие не подлежащие разглашению налоговым органом сведения, составляющие банковскую, налоговую или иную охраняемую законом тайну третьих лиц, а также персональные данные физических лиц, прилагаются в виде заверенных налоговым органом выписок.

Изменения, внесенные пунктом 37 статьи 1 Федерального закона от 27.07.2010 № 229-ФЗ вступили в силу в соответствии с частью 1 статьи 10 данного Закона по истечении одного месяца со дня официального опубликования Закона в «Российской газете» 2.08.2010.

Таким образом, с момента введения в действие положений пункта 3.1 статьи 100 Кодекса налоговый орган обязан в силу прямого указания в Кодексе без обращения к нему проверяемого налогоплательщика направлять с актом проверки, назначенной после указанной даты (02.09.2010), документы, подтверждающие факт налогового правонарушения, и выписки из них в случаях возникновения необходимости сохранения охраняемой законом тайны.

Из этого также следует, что с введением в действие данных изменений не может служить обоснованием к непредставлению документов в указанных случаях положения пункта 1.15 Требований. Толкование этих положений, оставшихся в неизменном виде, применявшееся при мотивировании отказа заявителем при их обращении к налоговым органам за выдачей им документов с целью реализации права на подготовку аргументированных возражений, не соответствует положениям пункта 3.1 статьи 100 Кодекса.

Принимая во внимание в совокупности данные обстоятельства, суд приходит к выводу, что пункт 1.15 Требований подлежит признанию не

действующим в той части, в которой положения пункта по сложившейся практике его применения использовались для обоснования отказа в предоставлении проверяемому налогоплательщику документов, подтверждающих факт совершения налогового правонарушения.

Поскольку судом принимается решение об удовлетворении заявленного требования, понесенные заявителями судебные расходы в виде уплаты государственной пошлины при подаче заявления в суд подлежат взысканию с Федеральной налоговой службы на основании статьи 110 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации в размере 1000 рублей в пользу каждого.

Руководствуясь статьями 167-170, 176, 195 и 196 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Высший Арбитражный Суд Российской Федерации

#### РЕШИЛ:

признать пункт 1.15 Требований к составлению акта налоговой проверки (Приложение № 6), утвержденных приказом Федеральной налоговой службы от 25.12.2006 № САЭ-3-06/892@ «Об утверждении форм документов, применяемых при проведении и оформлении налоговых проверок; оснований и порядка продления срока проведения выездной налоговой проверки; порядка взаимодействия налоговых органов по выполнению поручений об истребовании документов; требований к составлению акта налоговой проверки», не действующим как противоречащий Налоговому кодексу Российской Федерации в части, допускающей неприложение налоговой инспекцией к экземпляру акта налоговой проверки для проверяемого налогоплательщика заверенных налоговым органом выписок из документов, содержащих не подлежащие разглашению налоговым органом сведения, составляющие банковскую,



налоговую или иную охраняемую законом тайну третьих лиц, а также персональные данные физических лиц, и иных документов, подтверждающих выявленные в ходе проверки факты нарушений законодательства о налогах и сборах.

Взыскать с Федеральной налоговой службы в счет возмещения расходов по уплате государственной пошлины по 1 000 рублей в пользу общества с ограниченной ответственностью «Фиш Лайн» и общества с ограниченной ответственностью «АБС».

Председательствующий

Поповченко А.А.

Судья

Завьялова Т.В.

Судья

Зарубина Е.Н.