Доклад на тему «Ответственность налогоплательщиков за непредставление налоговым органам документов, необходимых для осуществления налогового контроля»

Докладчик: заместитель начальника правового отдела УФНС России по Саратовской области Макуева Юлия Владимировна.

**Добрый день, уважаемые участники публичных слушаний!**

Сегодня предлагаю ознакомиться с небольшим обзором правовых норм действующего российского законодательства, посвященных вопросам ответственности налогоплательщиков за непредставление налоговым органам документов, необходимых для осуществления налогового контроля, а также за воспрепятствование деятельности налоговых органов.

В соответствии с пунктом 1 статьи 82 НК РФ налоговым контролем признается деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением законодательства о налогах и сборах в порядке, установленном НК РФ.

Институт налогового контроля в российском налоговом праве сводится к двум формам - это налоговые проверки, давно известная форма налогового контроля, и новая форма - налоговый мониторинг.

*Слайд № 1. (налоговый контроль статья 82 НК РФ)*

Налоговый контроль проводится должностными лицами налоговых органов в пределах своей компетенции посредством налоговых проверок, получения объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сбора, плательщиков страховых взносов, проверки данных учета и отчетности, осмотра помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли), а также в других формах, предусмотренных НК РФ.

Целью камеральной и выездной налоговых проверок является контроль за соблюдением налогоплательщиком, плательщиком сборов, плательщиком страховых взносов или налоговым агентом законодательства о налогах и сборах (пункт 2 статьи 87 НК РФ).

В соответствии с пунктом 1 статьи 31 НК РФ налоговые органы вправе требовать в соответствии с законодательством о налогах и сборах от налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента документы по формам и (или) форматам в электронной форме, установленным государственными органами и органами местного самоуправления, служащие основаниями для исчисления и уплаты (удержания и перечисления) налогов, сборов, а также документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты (удержания и перечисления) налогов, сборов.

Согласно подпункта 4 пункта 1 статьи 31 НК РФ налоговые органы вправе вызывать на основании письменного уведомления в налоговые органы налогоплательщиков, плательщиков сборов или налоговых агентов для дачи пояснений в связи с уплатой (удержанием и перечислением) ими налогов и сборов либо в связи с налоговой проверкой, а также в иных случаях, связанных с исполнением ими законодательства о налогах и сборах.

Должностное лицо налогового органа, проводящее налоговую проверку, вправе в порядке статьи 93 НК РФ истребовать у проверяемого лица необходимые для проверки документы.

В силу пунктов 1 и 2 статьи 93.1 НК РФ должностное лицо налогового органа, проводящее налоговую проверку, вправе истребовать у контрагента или у иных лиц, располагающих документами (информацией), касающимися деятельности проверяемого налогоплательщика (плательщика сбора, плательщика страховых взносов, налогового агента), эти документы (информацию).

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.

Согласно подпункту 7 пункта 1 статьи 23 НК РФ налогоплательщики обязаны выполнять законные требования налогового органа об устранении выявленных нарушений законодательства о налогах и сборах, не препятствовать законной деятельности должностных лиц налоговых органов при исполнении ими своих служебных обязанностей.

Кроме того, в соответствии с пунктом 12 статьи 89 НК РФ, налогоплательщик обязан обеспечить возможность должностных лиц налоговых органов, проводящих выездную налоговую проверку, ознакомиться с документами, связанными с исчислением и уплатой налогов.

Реализация налоговыми органами своих контрольных функций направлена на обеспечение баланса между участниками налоговых правоотношений и соблюдением публично-правовых интересов государства. Обязанность налогоплательщика представлять налоговым органам необходимые для исчисления и уплаты налогов документы и сведения является по своей сути одной из норм установленного в налоговом законодательстве порядка взимания налогов, который призван обеспечить безусловное выполнение каждым обязанности платить законно установленные налоги и сборы

Отказ проверяемого лица от представления запрашиваемых при проведении налоговой проверки документов или непредставление их в установленные сроки признаются налоговым правонарушением и влекут ответственность, предусмотренную статьей 126 НК РФ, в виде наложения штрафных санкций на виновное лицо (пункт 4 статьи 93 НК РФ).

*Слайд №2 (статья 126 НК РФ)*

В соответствии с пунктом 1 статьи 126 НК РФ непредставление в установленный срок налогоплательщиком в налоговые органы документов и (или) иных сведений, предусмотренных НК РФ и иными актами законодательства о налогах и сборах, влечет взыскание штрафа в размере двухсот (200) рублей за каждый непредставленный документ. До июля 2010 года сумма штрафа составляла 50 рублей.

Из содержания названных норм следует, что ответственность за правонарушение по пункту 1 статьи 126 НК РФ может быть применена только в том случае, если документы, предусмотренные НК РФ и иными актами законодательства о налогах и сборах, имелись у налогоплательщика в наличии и у него была реальная возможность представить их в указанный срок.

Суды при рассмотрении споров, связанных с обоснованностью привлечения к ответственности по статье 126 НК РФ, отмечают, если требование налогового органа о представлении документов соответствует установленной форме, содержит всю необходимую информацию, необходимость истребования документов должным образом мотивирована, доказательств невозможности представления документов в полном объеме не представлено, то штраф будет признан законным (Данный вывод нашел свое отражение в постановлении Арбитражного суда Московского округа от 03.07.2020 № Ф05-8678/2020 по делу № А40-191464/2019).

В настоящее время, сложилась устойчивая арбитражная практика, согласно которой, в случае неисполнения налогоплательщиками названной обязанности, именно на них судом возлагаются негативные последствия таких действий.

Однако следует отметить, что, несмотря на складывающуюся в пользу налогового орган судебную практику по вопросу привлечения к ответственности по статье 126 НК РФ, имеются случаи отказа в представлении налогоплательщиком регистров бухгалтерского учета (карточек счетов), оборотно-сальдовых ведомостей, за проверяемый период с ссылкой на то, что данные документы не являются документами налогового учета.

Вместе с тем, правила ведения налогового учета установлены в главе 25 НК РФ, где согласно статье 313 НК РФ налогоплательщики исчисляют налоговую базу по итогам каждого отчетного (налогового) периода на основе данных налогового учета. Налоговый учет - система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным НК РФ.

В случае если в регистрах бухгалтерского учета содержится недостаточно информации для определения налоговой базы в соответствии с требованиями настоящей главы, налогоплательщик вправе самостоятельно дополнять применяемые регистры бухгалтерского учета дополнительными реквизитами, формируя тем самым регистры налогового учета, либо вести самостоятельные регистры налогового учета.

Согласно статье 314 НК РФ аналитические регистры налогового учета - сводные формы систематизации данных налогового учета за отчетный (налоговый) период, сгруппированных в соответствии с требованиями настоящей главы, без распределения (отражения) по счетам бухгалтерского учета. При этом аналитический учет данных налогового учета должен быть так организован налогоплательщиком, чтобы он раскрывал порядок формирования налоговой базы. Аналитические регистры налогового учета предназначены для систематизации и накопления информации, содержащейся в принятых к учету первичных документах, аналитических данных налогового учета для отражения в расчете налоговой базы.

Карточки счетов бухгалтерского учета являются документами, необходимыми для налогового контроля, согласно пункту 1 статьи 54 НК РФ они относятся к иным документально подтвержденным данным об объектах налогообложения и необходимы Инспекции при проведении выездной налоговой проверки.

*Слайд №3 (абзац ниже +номера судебных дел)*

Таким образом, в силу статей 54 и 313 НК РФ налогоплательщики обязаны представлять налоговому органу данные налогового и бухгалтерского учета, бухгалтерскую и налоговую отчетность. Данный вывод находит свое отражение в Определении ВАС РФ от 19.01.2012 №ВАС-17466/2011, постановлениях АС Дальневосточного округа от 12.05.2016 №Ф03-1685/2016 по делу №А24-2833/2015 и АС Волго-Вятского округа от 19.01.2009 по делу №А29-2848/2008 и т.д.

АС Московского округа (постановление от 21.12.2017 по делу №А40-67536/2017), признавая привлечение налогоплательщика к ответственности законным, указал, что истребование в ходе проверки таких документов, как анализ и карточки бухгалтерских счетов 60, 76, то есть документов, являющихся отражением аналитических регистров налогового учета и предусмотренных положением налогоплательщика об учетной политике, является правомерным. Эти документы содержат данные об объектах налогообложения. Истребование документов, отражающих производственно-хозяйственную деятельность, а также подтверждающих реальность понесенных расходов, и привлечение к ответственности за непредставление данных документов в установленный срок, является обоснованным.

АС Центрального округа (постановление от 17.05.2018 № Ф10-1416/2018) признал правомерным штраф за непредставление карточек субсчетов, оборотно-сальдовых ведомостей. Данный вывод судебная коллегия обосновала тем, положения подпункта 6 пункта 1 статьи 21, пункта 1 статьи 54, пункта 1 статьи 93, статьи 313 НК РФ обязывают налогоплательщика вести регистры бухгалтерского учета, а у налогового органа имеется право проверить регистры бухгалтерского учета, которые ведутся компанией в соответствии с ее учетной политикой. Оценив учетную политику компании, пределы выездной налоговой проверки, суд пришел к выводу, что запрошенные документы бухгалтерского учета содержат информацию, необходимую для проведения контрольных мероприятий в рамках выездной налоговой проверки, и они имелись в наличии у компании.

Схожий вывод сделан АС Центрального округа (постановление от 29.07.2015 № Ф10-2173/2015 по делу № А35-1029/2014).

В деле, рассмотренном Арбитражным судом Поволжского округа (постановление от 13.06.2017 № Ф06-20744/2017), налоговые органы затребовали у налогоплательщика главную книгу, оборотно-сальдовые ведомости, анализ счетов. Суд, признавая правомерным позицию налогового органа, отверг довод Общества, что в организации не утверждено ведение в качестве регистров налогового учета главной книги, оборотно-сальдовой ведомости, анализа счетов, в связи с чем, по мнению Общества, наличие данных документов не является обязательным. (аналогичный вывод содержится в постановлении АС Северо-Западного округа от 27.05.2020 по делу № А56-62632/2019).

*Таким образом, исходя из положений НК РФ и устоявшейся судебной практики, представление в налоговый орган документов бухгалтерского учета и иных документов, необходимых для осуществления налогового контроля, является обязательным!*

В соответствии с пунктом 4 статьи 93 НК РФ, в случае отказа от представления документов по требованию налогового органа или непредставления указанных документов в установленные сроки должностное лицо налогового органа, проводящее налоговую проверку, производит выемку необходимых документов в порядке, предусмотренном статьей 94 НК РФ.

Воспрепятствование доступу должностных лиц налогового органа, проводящих налоговую проверку, на территорию или в помещение проверяемого лица **также** может быть квалифицировано как обстоятельство, дающее право проведения выемки документов и предметов на основании статьи 94 НК РФ.

Выемка документов и предметов производится на основании мотивированного постановления должностного лица налогового органа, осуществляющего выездную налоговую проверку.

*Слайд №4 (выемка + основания для ее проведения)*

Верховный Суд РФ в определении от 10.12.2018 № 302-КГ18-20113, признавая позицию налогоплательщика неправомерной, указал на обоснованность и необходимость проведения выемки документов, поскольку в ходе выездной проверки были установлены обстоятельства, свидетельствующие о возможности уничтожения, сокрытия, исправления или замены налогоплательщиком подлинников документов. Также налогоплательщик систематически необоснованно не исполнял требования о представлении информации и документов. Представленные налоговые регистры и аналитические регистры налогового учета за проверяемый период не содержат необходимой аналитической информации, не являются информативными. Кроме того, инспекция располагала информацией о расхождениях в ряде документов экономической деятельности налогоплательщика и контрагента.

При этом, суды также отмечают, что направление требования не является необходимым условием для производства выемки. Пункт 8 статьи 94 НК РФ не содержит условия о предварительном направлении требования о представлении документов.

Для осуществления выемки по основанию, что документы могут быть уничтожены, сокрыты, изменены или заменены, а они необходимы для проведения проверки, налоговым законодательством не предусмотрено обязанности налоговых органов направлять вначале налогоплательщику требование о представлении документов.

Но, если до вынесения постановления о производстве выемки требование все же было направлено, то налоговые органы не должны дожидаться истечения установленного в нем срока представления документов. Выемка проводиться вне зависимости от того, было ли направлено требование о представлении документов, если есть основания полагать, что они могут быть уничтожены, сокрыты, изменены или заменены. *Данная позиция отражена в решении Арбитражного суда Свердловской области от 04.03.2020 по делу №А60-69234/2019*

АС Поволжского округа (постановление от 24.12.2019 по делу №А06-1454/2019) указал, что выемка обусловлена подозрением инспекции о наличии схемы «дробления» бизнеса, что само по себе является достаточным основанием для проведения такого мероприятия налогового контроля. Суд отметил, что в данном случае мероприятия по истребованию этих документов у предпринимателя были бы очевидно неэффективны.

Сформирована судебная практика по делам, где налогоплательщиками заявляется довод о том, что налоговые органы не имели права файлов и документов, не относящихся к периоду выездной налоговой проверки и не являющихся предметом выемки.

Суды при рассмотрении подобных дел отмечают, что относимость изъятых документов к предмету проверки может быть установлена только после их получения и анализа в совокупности с иными документами, имеющимися в распоряжении налогового органа, в связи с чем, действия налогового органа признаются правомерными, не нарушающими прав налогоплательщика (постановления Девятого арбитражного апелляционного суда от 09.10.2020 № 09АП-35306/2020 по делу № А40-313524/2019, АС Восточно-Сибирского округа от 15.08.2018 по делу № А19-20216/2017).

Также суды отмечают, что глава 14 НК РФ не ограничивает право налогового органа производить выемку документов у налогоплательщика при проведении выездной налоговой проверки исключительно по месту регистрации, указанному в его учредительных документах (постановления АС Московского округа от 11.12.2019 по делу № А40-282571/2018, от 02.12.2019 по делу № А40-58951/2019, АС Северо-Кавказского округа от 05.09.2019 по делу №А32-33751/2018, АС Уральского округа от 11.06.2019 по делу № А34-6365/2018).

*Слайд №5 (статья 93.1 НК РФ)*

Необходимо отметить, что НК РФ установлена ответственность не только проверяемых налогоплательщиком за непредставление документов, но и ответственность контрагентов первого и последующих звеньев.

 Так, в силу пункта 1 статьи 93.1 НК РФ должностное лицо налогового органа, проводящее налоговую проверку, вправе истребовать у контрагента или у иных лиц, располагающих документами (информацией), касающимися деятельности проверяемого налогоплательщика, эти документы (информацию). Истребование документов (информации), касающихся деятельности проверяемого налогоплательщика, может проводиться также при рассмотрении материалов налоговой проверки на основании соответствующего решения о назначении дополнительных мероприятий налогового контроля.

Налоговый орган, осуществляющий налоговые проверки или иные мероприятия налогового контроля, направляет поручение об истребовании документов (информации), касающихся деятельности проверяемого налогоплательщика, в налоговый орган по месту учета лица, у которого должны быть истребованы указанные документы (информация).

Лицо, получившее требование о представлении документов (информации), обязано исполнить данное требование в срок, установленный пунктом 5 статьи 93.1 НК РФ.

Согласно пункту 6 статьи 93.1 НК РФ отказ лица от представления истребуемых при проведении налоговой проверки документов или непредставление их в установленные сроки признаются налоговым правонарушением и влекут ответственность, предусмотренную статьей 126 НК РФ, неправомерное несообщение (несвоевременное сообщение) истребуемой информации признается налоговым правонарушением и влечет ответственность, предусмотренную статьей 129.1 НК РФ.

*Суды при рассмотрении вопросов правомерности привлечения к ответственности за непредставление документов по статье 93.1 НК РФ, признают законными действия налоговых органов по наложению штрафных санкций (постановление АС Поволжского округа от 20.06.2019 по делу № А72-12584/2018 .*

Верховный Суд РФ в определении от 14.07.2017 № 305-КГ17-8306 пришел к выводу, **Налогоплательщик не вправе оценивать обоснованность истребования налоговыми органами у него документов и решать вопрос об отказе в их представлении. Законодательством не установлено, насколько истребуемые инспекцией документы должны касаться деятельности конкретного налогоплательщика**, так как отношение запрашиваемых документов к деятельности налогоплательщика определяет налоговый инспектор, а не лицо, у которого данные документы затребованы.

АС Дальневосточного округа (постановление от 27.11.2019 по делу № А80-79/2019) пришел к схожим выводам, указав, что в положениях статьи 93.1 НК РФ не содержится каких-либо исключений относительно состава документов и информации, а также ограничений полномочий налогового органа, проводящего налоговую проверку. И если организация в рамках встречной проверки откажется представить документы, то она может быть оштрафована на основании пункта 2 статьи 126 НК РФ.

В определениях Верховного Суда Российской Федерации от 17.09.2014 № 306-КГ14-1989 и от 20.02.2015 № 305-КГ14-7282 отмечено, что положения статей 82, 88, 89 и 93.1 НК РФ не содержат оснований для ограничения истребования документов только первым контрагентом проверяемого налогоплательщика и запрета на истребование документов по цепочке сделок, связанных с первичной сделкой, у последующих организаций.

Помимо мер налоговой ответственности также законодательно закреплен действенный механизм побуждения недобросовестных налогоплательщиков и их должностных лиц к надлежащему исполнению своих обязанностей, установленных действующим законодательством Российской Федерации, устанавливающим меры административной ответственности.

*Слайд № 6*

Так, непредставление в установленный законодательством о налогах и сборах срок либо отказ от представления в налоговые орган оформленных в установленном порядке документов и (или) иных сведений, необходимых для осуществления налогового контроля, а равно представление таких сведений в неполном объеме или в искаженном виде влечет административную ответственность должностных лиц, предусмотренную частью 1 статьи 15.6 КоАП.

Совершение данного административного проступка влечет наложение на виновное лицо административного штрафа: на граждан в размере от ста до трехсот рублей; на должностных лиц - от трехсот до пятисот рублей.

Содержание статьи 15.6 КоАП РФ практически не изменялось с 2013 года, данная статья активно применяется Инспекциями, и какие-либо новеллы в судебной правоприменительной практике по данной норме отсутствуют.

 Суды признают обоснованными выводы налоговых органов о наличии в действиях должностных лиц состава административного правонарушения, предусмотренного частью 1 статьи 15.6 КоАП РФ.

Так, в постановлении Хабаровского краевого суда от 11.01.2017 по делу № 4а-26/2017 указано, что совершенное правонарушение, предусмотренное частью 1 статьи 15.6 КоАП РФ, посягало на общественные отношения в области финансов, налогов и сборов, регулируемые и охраняемые государством, и создавало угрозу нарушения порядка проведения мероприятий по налоговому контролю.

В решении Московского городского суда от 06.04.2016 по делу № 7-3631/2016 отклонён довод о том, что в рассматриваемом случае административное правонарушение, предусмотренное частью 1 статьи 15.6 КоАП РФ, отвечало признакам малозначительности. По мнению суда, объективную сторону указанного административного правонарушения образует непредставление в установленный законодательством о налогах и сборах срок документов, обязанность представления которых возложена на банк нормами налогового законодательства. В рассматриваемом случае административное правонарушение представляло угрозу охраняемым общественным отношениям по обеспечению порядка проведения мероприятий налогового контроля независимо от наступления каких-либо негативных последствий, наступление негативных последствий в качестве признака объективной стороны указанного правонарушения не предусмотрено.

 В качестве положительных примеров судебной практики следует отметить постановления Саратовского областного суда от 14.07.2016 №4А-408/2016, от 14.07.2016 № 4А-407/2016, от 14.07.2016 № 4а-406/2016, постановление Верховного Суда РФ от 25.12.2018 № 127-АД18-5.

Как указано в части 1 статьи 19.4 КоАП РФ, неповиновение законному распоряжению или требованию должностного лица органа, осуществляющего государственный надзор (контроль), государственный финансовый контроль, должностного лица организации, уполномоченной в соответствии с федеральными законами на осуществление государственного надзора, должностного лица органа, осуществляющего муниципальный контроль, муниципальный финансовый контроль, - влечет предупреждение или наложение административного штрафа на граждан в размере от пятисот до одной тысячи рублей; на должностных лиц - от двух тысяч до четырех тысяч рублей.

Положительным примером применения административной ответственности по статье 19.4 КоАП РФ является постановление Мирового судьи судебного участка №5 Волжского района г.Саратова от 14.10.2016 по делу № 5-985/2016 в отношении главного бухгалтера ЗАО «Холдинг «Солнечные продукты».

За неявку для дачи пояснений как за неповиновение законному требованию должностного лица налогового органа может быть применена административная ответственность по части 1 статьи 19.4 КоАП РФ.

Ярким примером положительной судебной практики является постановление Седьмого кассационного суда общей юрисдикции от 19.12.2019 №16-327/2019, где судебная коллегия отметила, что факт невыполнения требования о явке в налоговый орган для дачи пояснений зафиксирован в протоколе, в действиях лица судебными инстанциями правомерно установлен факт неповиновения законному требованию должностного лица налогового органа, что указывает на наличие состава административного правонарушения.

Также в качестве положительных примеров судебной практики следует отметить постановление Верховного суда Республики Марий Эл от 30.04.2019 №4А-73/2019, Решение Магаданского областного суда от 26.06.2020 по делу
№ 12-22/2020

В соответствии с пунктом 3.5 письма ФНС России от 17.07.2013 №АС-4-2/12837@ «О рекомендациях по проведению мероприятий налогового контроля, связанных с налоговыми проверками» воспрепятствование доступу должностных лиц налогового органа, проводящих налоговую проверку на территорию или в помещение проверяемого лица, в целях инвентаризации имущества, может быть квалифицировано как воспрепятствование законной деятельности должностного лица органа государственного контроля (надзора) по проведению проверок или уклонение от таких проверок, влекущее ответственность граждан и должностных лиц, предусмотренную частью 1 статьи 19.4.1 КоАП РФ.

Кроме того, в соответствии со статьей 19.7.6 КоАП РФ, незаконный отказ в доступе, а равно незаконное воспрепятствование доступу должностного лица налогового органа, проводящего налоговую проверку в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, к осмотру производственных, складских, торговых и иных помещений и территорий, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанных с содержанием объектов налогообложения, - влечет наложение административного штрафа на должностных лиц в размере десяти тысяч рублей.

Административная ответственность по статье 19.7 КоАП РФ наступает за непредставление или несвоевременное представление в государственный орган (должностному лицу), орган (должностному лицу), осуществляющий (осуществляющему) государственный контроль (надзор), государственный финансовый контроль, организацию, уполномоченную в соответствии с федеральными законами на осуществление государственного надзора (должностному лицу), орган (должностному лицу), осуществляющий (осуществляющему) муниципальный контроль, муниципальный финансовый контроль, сведений (информации), представление которых предусмотрено законом и необходимо для осуществления этим органом (должностным лицом) его законной деятельности, либо представление в государственный орган (должностному лицу), орган (должностному лицу), осуществляющий (осуществляющему) государственный контроль (надзор), государственный финансовый контроль, организацию, уполномоченную в соответствии с федеральными законами на осуществление государственного надзора (должностному лицу), орган (должностному лицу), осуществляющий (осуществляющему) муниципальный контроль, муниципальный финансовый контроль, таких сведений (информации) в неполном объеме или в искаженном виде, за исключением ряда случаев.

Положительным примером применения административной ответственности по статье 19.7 КоАП РФ является постановление Саратовского областного суда от 29.11.2016 по делу № 4А-782/2016.

Подводя итог вышесказанному, можно сделать вывод, что только добросовестное исполнение налогоплательщиком своих обязанностей, обеспечение им надлежащего документального подтверждения достоверности сведений, изложенных в документах, обеспечение сохранности первичной документации и выполнение законных требований налогового органа позволит исключить риск наступления неблагоприятных последствий в виде привлечения к налоговой либо административной ответственности.