

**Обобщение судебной практики
по разрешению споров, связанных с применением положений
пункта 14 статьи 101 НК РФ применительно к нарушениям
существенных условий процедуры рассмотрения материалов налоговой
проверки**

Н.А. Ольшанская

Судья Девятнадцатого
арбитражного апелляционного суда

В.А. Скрынников

Заместитель Председателя Девятнадцатого
арбитражного апелляционного суда

Настоящее обобщение проведено на основании Плана работы Девятнадцатого арбитражного апелляционного суда на второе полугодие 2010 года судьями Скрынниковым В.А., Ольшанской Н.А. совместно с отделом анализа и обобщения судебной практики, законодательства и статистики (Овсянникова Е.С.).

Объектом анализа послужили дела, рассмотренные Девятнадцатым арбитражным апелляционным судом за период с апреля 2008 по июль 2010 года.

Задачами и целью обобщения являлось выявление подходов судебной практики к отдельным вопросам процедуры при производстве по делам о налоговых правонарушениях, оценка соответствующей судебной практики на предмет единообразия в подходах к оценке процедурных аспектов вынесения налоговыми органами решений по результатам налоговых проверок и применения соответствующих последствий.

Требования к процедуре рассмотрения материалов налоговой проверки в порядке досудебного разрешения налогового спора установлены в пунктах 1-8 статьи 101 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ).

Указанными положениями подробно регламентированы вопросы, касающиеся процессуальных сроков процедуры рассмотрения, полномочий налоговых органов, вопросы о порядке доказывания, соблюдения налоговыми органами прав налогоплательщика при производстве по делу о налоговом правонарушении.

В силу пункта 14 статьи 101 НК РФ нарушение (несоблюдение должностными лицами налоговых органов) существенных условий процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки является основанием для отмены вышестоящим налоговым органом или судом решения налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения. К таким существенным условиям относится обеспечение возможности лица, в отношении которого проводилась проверка, участвовать в процессе рассмотрения материалов налоговой проверки лично и (или) через своего представителя и обеспечение возможности налогоплательщика представить объяснения. При этом основаниями для отмены решения налогового органа вышестоящим налоговым органом или судом могут являться и иные нарушения процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки, если только такие нарушения привели или могли привести к принятию руководителем (заместителем руководителя) налогового органа неправомерного решения.

Стоит отметить, что отмеченные законодательно закрепленные гарантии прав налогоплательщика (редакция пункта 14 статьи 101 НК РФ принята Федеральным законом от 27.07.2006 № 137-ФЗ и действует с 01.01.2007) предопределены Определением Конституционного Суда Российской Федерации от 12.07.2006 № 267-О, в котором указано, что право каждого на защиту своих прав и свобод всеми не запрещенными законом способами, закрепленное в статье 45 Конституции Российской Федерации, предполагает наличие гарантий, которые позволяли бы реализовать его в полном объеме и обеспечить эффективное восстановление в правах не только в рамках судопроизводства, но и во всех иных случаях привлечения к юридической ответственности.

Основополагающей гарантией реализации налогоплательщиком перечисленных прав является надлежащее уведомление его налоговым органом о дате и месте рассмотрения материалов налоговой проверки. В Постановлении от 12.02.2008 № 12566/07 указано, что нарушение такого права является самостоятельным основанием для отмены решения налогового органа. ВАС РФ особо выделил такое существенное условие процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки как обеспечение возможности лица, в отношении которого проводилась проверка, участвовать в процессе рассмотрения материалов налоговой проверки лично и (или) через

своего представителя, и обеспечение возможности налогоплательщика представить объяснения.

Иные нарушения процедуры рассмотрения материалов проверки могут также являться основанием для признания решения налогового органа недействительным, но лишь в том случае, если они привели или могли привести к принятию неправомерного решения. Перечень иных нарушений законодательно не закреплён, следовательно, при рассмотрении спора об оспаривании решения, принятого по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки, арбитражный суд должен оценить, какое именно нарушение допущено, является ли оно существенным, и повлекло ли оно или могло повлечь принятие неправильного решения.

Вопросы оценки судебных актов на предмет нарушений процессуальных процедур применительно к спорам о соблюдении налоговыми органами положений статьи 101 НК РФ при рассмотрении материалов проверки и вынесения решения являлась предметом рассмотрения Президиума ВАС РФ при рассмотрении конкретных дел.

Так, ВАС РФ определена правовая позиция, что вынесение решения налоговым органом без его оглашения по истечении любого периода времени после рассмотрения материалов проверки с участием налогоплательщика, не является нарушением норм налогового законодательства, а также прав и законных интересов налогоплательщика (Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда № 14645/08 от 17.03.2009). В Постановлении указано, что из пункта 7 статьи 101 НК РФ не следует, что решение инспекции по результатам проведенной проверки должно быть вынесено в день рассмотрения материалов проверки или в иной день с извещением налогоплательщика о времени и месте вынесения решения.

В Постановлении Президиума ВАС РФ от 20.04.2010 № 162/10 отмечено, что процедурные гарантии прав налогоплательщика в виде его обязательного уведомления распространяются не только на ситуации, связанные с привлечением лица к налоговой ответственности, но и на случаи возникновения у налогового органа вопросов о правильности исчисления и уплаты налога, не связанных с привлечением лица к налоговой ответственности, поэтому действуют также при разрешении вопросов, связанных с возмещением НДС согласно статье 176 НК РФ.

В Постановлении Президиума ВАС РФ № 391/09 от 16.06.2009 указано, что поскольку решение налоговым органом было вынесено по результатам рассмотрения материалов проверки с учетом информации, полученной в

результате проведенных дополнительных мероприятий налогового контроля, без извещения общества, то это обстоятельство следует расценивать как нарушение положений пункта 14 статьи 101 НК РФ, влекущее безусловную отмену данного решения. Свое решение ВАС РФ обосновал толкованием положений пункта 6 статьи 101 НК РФ: вынесение налоговым органом решения о назначении дополнительных мероприятий налогового контроля производится в случае необходимости получения дополнительных доказательств для подтверждения факта совершения нарушений законодательства о налогах и сборах и не является завершающей стадией производства по делу о налоговом правонарушении; таким образом, участие лица, в отношении которого проводилась налоговая проверка, в рассмотрении имеющихся у налогового органа материалов должно быть обеспечено на всех стадиях осуществления налогового контроля.

Оценка отдельных процессуальных аспектов нашла отражение в следующих судебных актах высшей судебной инстанции.

Так, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 23.03.2010 № 13753/09 на основании толкования положений пункта 2 статьи 50 НК РФ, части 3 статьи 58, статьи 59 Гражданского кодекса Российской Федерации, сделан вывод, что для организации-правопреемника все действия, совершенные до его регистрации, обязательны в той мере, в какой они были обязательны для лица, которое правопреемник заменил. При таких обстоятельствах телеграмму инспекции, адресованную обществу-правопредшественнику, о назначении рассмотрения материалов налоговой проверки следует рассматривать как надлежащее извещение его правопреемников.

В Постановлении Президиума ВАС РФ от 25.02.2010 № 14458/09 отмечено, что суды должны были оценить доводы общества о ненадлежащем его извещении о месте и времени рассмотрения материалов проверки, основанные на том, что в адресе, отраженном в списке внутренних почтовых отправлений, направленных инспекцией, не указан корпус дома (в соответствии с пунктом 22 Правил оказания услуг почтовой связи, утвержденных Постановлением Правительства РФ, на почтовых отправлениях отправителем указываются точные адреса отправителя и адресата).

При этом ВАС РФ обратил внимание судов, что в силу положений, содержащихся в части 5 статьи 200 АПК РФ, обязанность доказывания соблюдения процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки (в том числе факта получения налогоплательщиком извещения о времени и месте

рассмотрения материалов налоговой проверки) возлагается на налоговый орган.

Анализ практики рассмотрения споров о применении пункта 14 статьи 101 НК РФ, сложившейся в Девятнадцатом арбитражном апелляционном суде позволил выделить следующие процедурные нарушения, оцененные судом в качестве существенных и влекущих признание недействительным оспариваемого налогоплательщиком решения инспекции.

1. Рассмотрение материалов проверки с участием налогоплательщика одним должностным лицом налогового органа, а вынесение решения с учетом дополнительно представленных документов другим должностным лицом в иную дату без извещения налогоплательщика является безусловным основанием для признания недействительным оспариваемого решения налогового органа в полном объеме (постановление Девятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 07.09.2009, постановление ФАС ЦО от 25 декабря 2009 г. по делу № А48-1913/08-15, Определение ВАС РФ от 28.04.2010 № ВАС-4480/09).

Оценивая заявленные при пересмотре дела по вновь открывшимся обстоятельствам доводы Предпринимателя о нарушении налоговым органом существенных условий процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки, выразившихся в не обеспечении ему либо его представителю возможности участвовать в процессе рассмотрения материалов налоговой проверки 18.02.2008 и дать свои объяснения и.о. руководителя налогового органа Г. – должностному лицу, которое в данный день осуществило рассмотрение материалов проверки и приняло оспариваемое решение, суд первой инстанции пришел к выводу об отсутствии нарушения существенных условий, предусмотренных п. 14 ст. 101 НК РФ.

Суд апелляционной инстанции не согласился с указанным выводом, указав, что реализация права налогоплательщика на участие в рассмотрении материалов проверки и представление своих пояснений осуществляется путем гарантии того, что доводы, приводимые налогоплательщиком в свою защиту (в том числе устно), должны быть оценены и учтены должностным лицом, принимающим соответствующее решение по итогам рассмотрения материалов налоговой проверки.

Указанное исключает возможность вынесения решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения лицом, которое не рассматривало материалы налоговой проверки. Вместе с тем, в

случае наличия объективных причин невозможности вынесения такого решения лицом, рассмотревшим материалы проверки, иное уполномоченное должностное лицо также должно рассмотреть материалы проверки, обеспечив при этом гарантии прав налогоплательщика, предусмотренные ст. 101 НК РФ.

Судом установлено и подтверждается материалами дела, что 15.01.2008 Предпринимателю вручен акт выездной налоговой проверки № 59 от 20.11.2007 и, одновременно, письмом от 15.01.2008 исх. № 13-22/00366 сообщено, что рассмотрение материалов проверки по указанному акту состоится 08.02.2008 в 15 - 00 ч.

Рассмотрение материалов выездной налоговой проверки 08.02.2008 осуществлялось и.о. заместителя начальника Инспекции Т. в присутствии Предпринимателя, а также должностных лиц Инспекции.

Из содержания протокола рассмотрения материалов проверки и возражений налогоплательщика от 08.02.2008 усматривается, что в ходе указанной процедуры рассмотрения были заслушаны доводы налогоплательщика, просмотрены представленные копии документов. При этом, налогоплательщику было предложено представить в Инспекцию в срок до 11.02.2008 до 13.00 часов указанные копии документов по реестру или описи, а также подлинные экземпляры документов для обзора, а какого-либо решения по итогам рассмотрения материалов проверки 08.02.2008 принято не было.

11.02.2008 Предпринимателем были представлены в письменной форме в налоговый орган возражения, приведенные им 08.02.2008 с перечнем представляемых документов.

18.02.2008 и.о. начальника Инспекции Г. вынесено решение № 6 о привлечении Предпринимателя к ответственности за совершение налогового правонарушения. При этом, из содержания вводной части данного решения следует, что 18.02.2008 и.о. начальника инспекции Г. рассмотрела материалы проверки, в том числе акт выездной налоговой проверки от 20.11.2007 № 59, возражения Предпринимателя от 08.02.2008 б/н (представлены в письменном виде 11.02.2008), мотивированное экспертное заключение отдела налогового аудита по возражениям Предпринимателя, выписки из лицевых счетов. При этом в материалах дела отсутствуют доказательства, свидетельствующие об извещении налоговым органом Предпринимателя о назначении рассмотрения материалов проверки на 18.02.2008, а также о его участии при таком

рассмотрении, по результатам которого был принят оспариваемый по делу ненормативный правовой акт.

С учетом изложенного, а также того обстоятельства, что оспариваемое решение Инспекции принято 18.02.2008 должностным лицом налогового органа, не участвовавшим в рассмотрении материалов налоговой проверки, проводимом 08.02.2008 с участием налогоплательщика и того, что после такого рассмотрения по предложению налогового органа налогоплательщиком 11.02.2008 были представлены письменные возражения и новые документы, в оспариваемом решении прямо указано на то, что материалы проверки рассматривались 18.02.2008, суд апелляционной инстанции пришел к выводу о нарушении Инспекцией права налогоплательщика на участие в рассмотрении материалов налоговой проверки, фактически проводившемся заново 18.02.2008 иным должностным лицом, а также права на представление своих пояснений, в т.ч. в устной форме, которые должны быть отражены и оценены в принимаемом должностным лицом налогового органа решении о привлечении либо об отказе в привлечении к налоговой ответственности.

Поскольку названное обстоятельство в силу прямого указания п. 14 ст. 101 НК РФ является безусловным основанием для признания недействительным оспариваемого решения налогового органа в полном объеме, апелляционный суд отменил решение суда первой инстанции, удовлетворив требования Предпринимателя.

При этом коллегией судей была отклонена ссылка налогового органа на Постановление Президиума ВАС РФ от 17.03.2009 № 14645/08, поскольку в данном деле установлены иные фактические обстоятельства.

Необходимо отметить, что по обозначенному вопросу имеется и иная позиция (НКС при ФАС ЦО (рекомендации от 20.11.2009), мотивированная следующим.

Из содержания пункта 7 статьи 101 Кодекса также не следует, что решение должно быть вынесено только тем же должностным лицом, которое участвовало при рассмотрении материалов проверки и возражений налогоплательщика.

Поскольку налоговым органом было обеспечено налогоплательщику гарантированное Кодексом право участвовать в процессе рассмотрения материалов налоговой проверки и представить объяснения, то нет оснований считать, что права налогоплательщика были нарушены, в

частности, тем, что интересы государства на принятие решения были представлены другим должностным лицом налогового органа, имеющим полномочия на принятие решения.

В этой связи указанные обстоятельства не относятся к существенным нарушениям процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки, являющимся безусловным основанием для отмены решения налогового органа в силу положений пунктом 14 статьи 101 НК РФ.

2. Невручение налогоплательщику актов камеральной проверки в отсутствие доказательств того, что он уклонялся от их получения, лишило налогоплательщика возможности представить письменные возражения на акт проверки и дать пояснения на стадии рассмотрения материалов налоговой проверки. При этом ознакомление налогоплательщика с материалами, полученными в ходе дополнительных мероприятий налогового контроля, и последующее осуществление рассмотрения материалов проверки в отсутствие извещенного налогоплательщика, надлежащим соблюдением прав последнего не является (решение Арбитражного суда Курской области от 20.04.2010, Постановление Девятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 27 июля 2010 года по делу № А35-11287/2009).

По результатам камеральных налоговых проверок отдельных деклараций Предпринимателя по налогу на добавленную стоимость за период налоговым органом были составлены соответствующие акты проверок от 12.05.2009.

В текстах актов указано на право налогоплательщика в случае несогласия с фактами, изложенными в акте камеральной налоговой проверки, представить в течение 15 дней со дня его получения письменные возражения.

При этом в актах отсутствуют подписи Предпринимателя или его представителя и отражено то обстоятельство, что налогоплательщик от их получения уклонился.

В качестве доказательств направления указанных актов в адрес налогоплательщика по почте налоговым органом в материалы дела были представлены список заказных писем от 19.05.2009 и реестр актов камеральной налоговой проверки, направленных налогоплательщикам, от 12.05.2009.

Вместе с тем, доказательств того, что налогоплательщик приглашался для подписания актов проверки и для вручения их ему, так же как и доказательств уклонения налогоплательщика от получения этих актов, налоговый орган суду не представил.

Сама по себе запись в актах камеральной проверки об уклонении налогоплательщика от их получения, не основанная на сведениях о конкретных обстоятельствах, свидетельствующих о таком уклонении, не свидетельствует об уклонении от получения актов и о наличии оснований для направления их налогоплательщику по почте.

Также инспекцией не представлено доказательств того, что налогоплательщиком направленные ему акты камеральных проверок были получены и он имел возможность ознакомиться с ними.

В материалах дела имеется уведомление от 11.06.2009, которым налоговый орган извещает налогоплательщика о том, что 22.06.2009 в помещении инспекции состоится рассмотрение материалов камеральной налоговой проверки.

В то же время, доказательств того, что данное уведомление направлялось в адрес налогоплательщика и было получено им, налоговым органом в материалы дела не представлено.

22.06.2009 в отсутствие налогоплательщика, в отношении которого отсутствовали сведения о его надлежащем уведомлении о рассмотрении материалов проверки были приняты решения «О проведении дополнительных мероприятий налогового контроля».

Уведомлением от 15.07.2009 налогоплательщик был вызван в инспекцию на 22.07.2009 для ознакомления с результатами дополнительных мероприятий налогового контроля.

22.07.2009, в связи с неполучением в ходе проведения дополнительных мероприятий налогового контроля от контрагентов налогоплательщика документов, инспекция вынесла решения о продлении срока рассмотрения материалов налоговой проверки до 22.08.2009.

Уведомлениями от 12.08.2009 предприниматель, соответственно, был вызван в инспекцию на 22.08.2009 – для ознакомления с результатами дополнительных мероприятий налогового контроля, на 24.08.2009 – для рассмотрения материалов камеральной налоговой проверки деклараций по НДС.

Однако факт ознакомления с актами камеральных проверок деклараций по НДС одновременно с ознакомлением с материалами дополнительных

мероприятий налогового контроля предпринимателем оспорен и налоговым органом не подтвержден.

В протоколе, представленном суду, имеется запись именно об ознакомлении с результатами дополнительных мероприятий налогового контроля. Иных доказательств, свидетельствующих о получении актов предпринимателем и ознакомления с ними, инспекцией в материалы дела не представлено.

24.08.2009 инспекция по результатам рассмотрения актов камеральных и материалов, полученных в результате проведения дополнительных мероприятий налогового контроля, вынесла решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения. Как указано в решениях, рассмотрение материалов проверки и принятие по ним решений состоялось в отсутствие предпринимателя, надлежащим образом извещенного о месте и времени рассмотрения материалов проверки.

Поскольку материалами дела установлено отсутствие доказательств вручения предпринимателю актов камеральных проверок, то вынесение при указанных обстоятельствах решений о привлечении к ответственности в отсутствие самого Предпринимателя или его представителя было признано судом нарушением существенных условий процедуры рассмотрения материалов проверки и послужило основанием для признания решений инспекции по результатам камеральных проверок недействительными на основании пункта 14 статьи 101 НК РФ.

Проанализировав фактические обстоятельства по делу и исследовав представленные сторонами доказательства в их совокупности, суд апелляционной инстанции счел, что в данном случае нарушение порядка принятия решений о привлечении к ответственности, а именно – невручение налогоплательщику актов камеральной проверки в отсутствие доказательств того, что он уклонялся от их получения, лишило налогоплательщика возможности представить письменные возражения на акт проверки и дать пояснения на стадии рассмотрения материалов налоговой проверки, что прямо нарушает права налогоплательщика на участие в процессе рассмотрения материалов проверки лично или через своего представителя и на обеспечение возможности налогоплательщика представить свои объяснения, и является безусловным основанием для отмены решения о привлечении к налоговой ответственности, принятого при несоблюдении существенных условий процедуры привлечения налогоплательщика к налоговой ответственности.

3. Предложение налогоплательщику представить доказательства своей позиции, возражений и доводов, являвшихся предметом рассмотрения при рассмотрении руководителем инспекции материалов проверки, не является отложением процедуры рассмотрения и, соответственно, не требует извещения налогоплательщика о новой дате рассмотрения (постановление Девятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 30.06.2009, постановление ФАС Центрального округа от 12.10.2009 по делу А48-318/08-18).

Ссылаясь на нарушение порядка рассмотрения материалов проверки Предприятие указало суду, что не было извещено об отложении рассмотрения с 16.08.2007 на 27.08.2007, считая указанное обстоятельство ненадлежащим его извещением о дате рассмотрения и существенным нарушением своих прав как налогоплательщика.

Удовлетворяя заявленные требования и признавая решение налогового органа незаконным, суд первой инстанции исходил из того, что налоговым органом не была обеспечена Предприятию возможность участвовать в рассмотрении материалов проведенной в отношении него выездной налоговой проверки на всех этапах такого рассмотрения, давать в этой связи свои пояснения и возражать против вменяемых ему нарушений законодательства о налогах и сборах.

В связи с этим, суд пришел к выводу о нарушении Инспекцией существенных условий процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки, которое в силу п. 14 ст. 101 НК РФ является безусловным основанием для отмены решения налогового органа.

Суд апелляционной инстанцией не согласился с указанным выводом суда первой инстанции.

Как установлено апелляционным судом и подтверждено материалами дела, Предприятием 13.08.2007 представлены возражения на акт выездной налоговой проверки от 28.06.2007, рассмотрение которых было назначено и состоялось 16.08.2007, о чем составлен протокол.

Согласно данному протоколу рассмотрение материалов проверки и возражений состоялось с участием уполномоченных представителей Предприятия. В данном протоколе также содержится запись о предложении налогоплательщику представить документы, подтверждающие определенные обстоятельства, на которые Предприятие сослалось в возражениях на акт проверки.

Предприятие 21.08.2007 направило налоговому органу дополнительные документы, рассмотрев которые налоговый орган принял 27.08.2007 оспариваемое решение.

Суд апелляционной инстанции пришел к выводу, что рассмотрение материалов проверки и возражений Предприятия состоялось 16.08.2007 и не откладывалось. Инспекция обеспечила налогоплательщику возможность представить возражения на акт проверки, участвовать в процессе рассмотрения материалов проверки, давать пояснения, и представлять дополнительные доказательства, установив отсутствие нарушений прав Предприятия и соответственно процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки.

4. При исследовании вопроса о надлежащем извещении налогоплательщика о дате рассмотрения материалов проверки в случае рассмотрения материалов налоговой проверки в отсутствие налогоплательщика необходимо учитывать, что должностное лицо налогового органа на дату рассмотрения должно располагать данными о том, что налогоплательщик извещен надлежащим образом о времени и месте рассмотрения материалов проверки.

При отсутствии доказательств вручения отправленного налогоплательщику уведомления (на момент рассмотрения материалов проверки), положения о надлежащем извещении являются нарушенными (постановления Девятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 25.12.2008, ФАС ЦО от 06.04.2009 по делу № А14-10557/2007/563/24, решение Арбитражного суда Тамбовской области от 16.03.2009, постановления Девятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 28.05.2009, ФАС ЦО от 07.09.2009 по делу № А64-6542/08-13, решение Арбитражного суда Курской области от 09.11.2009, постановления Девятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 26.01.2010, ФАС ЦО от 19.04.2010 по делу № А35-3452/09-С21).

Инспекцией в адрес общества было направлено письмо-уведомление от 09.04.2007 о рассмотрении материалов проверки 18.04.2007.

Судом установлено, что ко дню рассмотрения материалов проверки 18.04.2007 у налогового органа отсутствовали данные о извещении общества о времени и месте рассмотрения материалов налоговой проверки, поскольку отправленное заказным письмом уведомление от 09.04.2007 обществом не

получено, так как было возвращено с отметкой почты «истечение срока хранения» 12.05.2007.

Таким образом, обществом не было получено уведомление о дате и времени рассмотрения материалов налоговой проверки, а инспекция на момент рассмотрения материалов проверки 18.04.2007 не располагало сведениями о надлежащем извещении налогоплательщика ввиду получения вернувшегося в адрес инспекции почтового уведомления в более поздние сроки.

Указанные обстоятельства расценены апелляционным судом как несоблюдение налоговым органом процессуальных требований к производству по делу о налоговом правонарушении.

Согласно пункту 2 статьи 101 НК РФ обязанность по извещению о времени и месте рассмотрения материалов налоговой проверки лица, в отношении которого она проводилась, возлагается на налоговый орган.

Исходя из буквального толкования положений указанной статьи, для рассмотрения материалов налоговой проверки в отсутствие налогоплательщика необходимо, чтобы должностное лицо налогового органа располагало данными о том, что налогоплательщик извещен надлежащим образом о времени и месте рассмотрения материалов проверки.

Невыполнение этого требования влечет последствия в виде отмены решения налогового органа.

При этом при исследовании вопроса о надлежащем извещении налогоплательщика о дате рассмотрения материалов проверки положения пункта 6 статьи 69 НК РФ, согласно которому заказное письмо с направленным требованием об уплате налога считается полученным по истечении шести дней с даты отправки письма по юридическому адресу налогоплательщика, по аналогии применению не подлежат.

Ввиду необеспечения обществу реальной возможности участвовать в процессе рассмотрения материалов налоговой проверки и возможности представить объяснения, решение инспекции отменено судом по безусловным основаниям пункта 14 статьи 101 НК РФ.

В ходе рассмотрения другого дела суды установили, что рассмотрение материалов налоговой проверки состоялось 27.08.2008 без участия налогоплательщика в отсутствие доказательств его надлежащего уведомления. Реестр отправленной корреспонденции со штампом почтового органа о направлении налогоплательщику извещения о дате рассмотрения

материалов проверки в качестве доказательства надлежащего извещения судом не принят, поскольку указанный документ подтверждает лишь направление, но не вручение корреспонденции.

5. Тот факт, что обстоятельства, выявленные при проведении дополнительных мероприятий налогового контроля, не получили закрепления (фиксации) в виде отдельного документа, не является существенным нарушением процедуры рассмотрения материалов проверки (постановление Девятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 9 марта 2010 года по делу № А35-6618/2009).

Письмом инспекции от 20.02.2009 Общество приглашалось на 13.03.2008 года для рассмотрения материалов проверки с учетом полученных дополнительных материалов, однако своего права на участие через своего представителя в процессе рассмотрения материалов налоговой проверки Общество не реализовало.

Признавая решение инспекции недействительным на основании пункта 14 статьи 101 НК РФ, суд отметил, что по окончании проведения дополнительных мероприятий налогового контроля налоговый орган не предоставил возможность налогоплательщику ознакомиться с результатами дополнительных мероприятий налогового контроля и представить соответствующие возражения, поскольку по результатам дополнительных мероприятий налогового контроля не был составлен акт в виде отдельного документа.

Суд апелляционной инстанции с данным выводом суда не согласился, исходя из следующего.

Налоговое законодательство не содержит норм, обязывающих налоговые органы представлять налогоплательщику материалы проверки, в том числе в качестве приложения к акту налоговой проверки, что согласуется с правовой позицией, изложенной в решении Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 09.04.2009 № ВАС-2199/0909 «Об отказе в удовлетворении заявления о признании абзаца первого пункта 1.13, пунктов 1.14, 1.15 Требований к составлению акта налоговой проверки, утвержденных приказом Федеральной налоговой службы от 25.12.2006 № САЭ-3-06/892@, не соответствующими НК РФ».

В соответствии с положениями статей 21, 101 НК РФ налогоплательщик вправе: давать пояснения по вопросам, связанным с исчислением и уплатой налога (сбора); присутствовать при проведении

выездной налоговой проверки, ознакомиться с актом налоговой проверки и представить в налоговый орган свои возражения по акту проверки; лично или через своего представителя участвовать в процессе рассмотрения материалов налоговой проверки.

В силу положений пункта 4 статьи 101 НК РФ при рассмотрении материалов налоговой проверки руководителем (заместителем руководителя) налогового органа может быть оглашен акт налоговой проверки, а при необходимости и иные материалы мероприятий налогового контроля, а также письменные возражения лица, в отношении которого проводилась проверка.

На основании изложенного, апелляционная коллегия сочла необоснованным вывод суда о лишении Общества возможности давать свои пояснения по результатам дополнительных мероприятий, равно как и представить в налоговый орган свои возражения в случае появления такой необходимости. При этом апелляционной коллегией отмечено, что процедура рассмотрения материалов проверки не исключает возможность обращения налогоплательщика к инспекции с ходатайством об отложении их рассмотрения для оформления и представления своих возражений и пояснений в письменном виде.

Исходя из изложенного, в рассматриваемом деле Обществу была обеспечена возможность участвовать в процессе рассмотрения материалов налоговой проверки и возможность представить при необходимости свои объяснения, следовательно, нарушения инспекцией существенных условий процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки, являющихся в силу пункта 14 статьи 101 НК РФ безусловным основанием для отмены судом решения налогового органа, последним допущено не было.

6. Если после проведения дополнительных мероприятий налогового контроля налогоплательщик не извещается о месте и времени рассмотрения всех материалов налоговой проверки, в том числе дополнительно полученных в ходе дополнительных мероприятий налогового контроля, материалы налоговой проверки, полученные налоговым органом в ходе проведения дополнительных мероприятий налогового контроля, налогоплательщику не вручались, то такие обстоятельства являются существенным нарушением его прав (постановление Девятнадцатого арбитражного апелляционного суда от 14.04.2008, постановление ФАС ЦО от 01.07.2008, определение ВАС РФ от 19.11.2008 по делу № А35-6618/2009).

Уведомлением от 14.06.2007 налоговый орган известил налогоплательщика о том, что рассмотрение материалов выездной налоговой проверки будет производиться 29.06.2007.

По результатам рассмотрения в присутствии налогоплательщика представленных им разногласий, руководителем инспекции было принято решение от 10.07.2007 № 498 о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля в целях получения дополнительных доказательств подтверждения фактов нарушений налогового законодательства. Указанное решение вручено налогоплательщику.

Принятие руководителем налогового органа решения о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля свидетельствует о том, что процедура рассмотрения материалов налоговой проверки не завершена, следовательно процедуру рассмотрения материалов налоговой проверки, начатую 29.06.2007, нельзя считать завершённой.

Во исполнение решения о проведении дополнительных мероприятий от 10.07.2007 № 498, инспекцией были направлены запросы третьим лицам. Ответы на указанные запросы были получены 16.07.2007 и 14.08.2007.

Рассмотрение материалов налоговой проверки было продолжено 24.08.2007 в отсутствие налогоплательщика и без его извещения; по результатам рассмотрения принято решение о привлечении к налоговой ответственности от 24.08.2007.

Поскольку доказательств уведомления налогоплательщика о рассмотрении материалов налоговой проверки 24.08.2007 налоговым органом представлено не было, судом сделан вывод о том, что Обществу не была обеспечена возможность участвовать в процессе рассмотрения материалов налоговой проверки 24.08.2007.

Также налоговым органом не была обеспечена возможность Обществу представить объяснения по материалам налоговой проверки, полученным в ходе мероприятий налогового контроля, поскольку до вынесения оспариваемого Обществом решения от 24.08.2007 данные материалы налогоплательщику не вручались.

Указанные нарушения послужили суду безусловным основанием для отмены решения налогового органа.

Изложенная позиция суда основана на признании дополнительных мероприятий налогового контроля неотъемлемой частью материалов налоговой проверки, являются доказательствами совершенного налогоплательщиком налогового правонарушения либо свидетельствуют об

обратном, поэтому должны быть предоставлены налогоплательщику для ознакомления и обеспечения права налогоплательщика представить свои объяснения.

Следовательно, налогоплательщик должен быть извещен налоговым органом о рассмотрении материалов налоговой проверки и материалов, полученных в ходе дополнительных мероприятий налогового контроля, по результатам которого были вынесены оспариваемые решения.

Произведенный анализ дел свидетельствует, что при рассмотрении споров об обжаловании ненормативных актов налоговых органов арбитражными судами областей уделяется должное внимание процедуре вынесения налоговыми органами решений по результатам налоговых проверок.

Взаимосвязанные положения статей 100 и 101 НК РФ о том, что рассмотрение материалов налоговой проверки и принятие решения по ним осуществляется непосредственно руководителем налогового органа или его заместителем в том месте и в то время, о которых извещен налогоплательщик или его представитель, в присутствии налогоплательщика или его представителя, или при наличии достаточных доказательств надлежащего уведомления налогоплательщика о месте и времени рассмотрения материалов налоговой проверки, понимаются и применяются судами единообразно.

Соответствующие подходы к отдельным вопросам процедуры при производстве по делам о налоговых правонарушениях судами постепенно вырабатываются, в связи с чем, общее количество соответствующих споров снижается, что свидетельствует, в свою очередь, о том, что налоговыми органами воспринята судебная практика относительно последствий несоблюдения ими процедуры рассмотрения материалов налоговых проверок, соблюдению прав и законных интересов налогоплательщика уделяется повышенное внимание.

В заключение следует отметить, что Федеральным законом от 27.07.2010 № 229-ФЗ (вступил в силу 02.09.2010) пункт 2 статьи 101 НК РФ дополнен положением о том, что до вынесения решения по результатам проверки налогоплательщик вправе знакомиться со всеми материалами дела, в том числе с материалами дополнительных мероприятий налогового контроля, что должно повлечь снижение числа соответствующих споров. Также разрешился еще один спорный вопрос, который касался момента

получения налогоплательщиком решения по результатам проверки, если оно было направлено заказным письмом. В новой редакции пункта 9 статьи 101 НК РФ теперь предусмотрено, что если решение вручить невозможно, оно направляется по почте заказным письмом и считается полученным по истечении шести рабочих дней с даты направления.

Представляется также необходимым отметить определившуюся правовую позицию относительно применения положений пункта 14 статьи 101 НК РФ к оценке процедуры принятия решения вышестоящим налоговым органом по апелляционной жалобе налогоплательщика.

Начиная с 2009 года обращению в суд в должно предшествовать обжалование решений налоговых органов по результатам проверок в вышестоящем органе (пункт 5 статьи 101.2 НК РФ).

21.09.2010 Президиумом ВАС РФ рассмотрено дело № А04-3308/2009 по заявлению налогоплательщика о признании недействительным решения Управления ФНС по апелляционной жалобе общества на решение налогового органа. В обоснование требований заявителя было положено нарушение пункта 14 статьи 101 НК РФ – рассмотрение управлением апелляционной жалобы без извещения и участия налогоплательщика.

ВАС РФ поддержал позицию судов о том, что у Управления ФНС субъекта РФ при рассмотрении апелляционной жалобы налогоплательщика отсутствует обязанность по извещению заявителя о времени и месте рассмотрения апелляционной жалобы. Проанализировав положения статей 31, 140 НК РФ суды признали, что в НК РФ отсутствует установленный порядок рассмотрения таких жалоб, а обеспечение присутствия налогоплательщика при рассмотрении апелляционной жалобы должно рассматриваться в качестве права, а не обязанности вышестоящего налогового органа.