

УДК 336.225

ВЫЕМКА ДОКУМЕНТОВ И ПРЕДМЕТОВ КАК СРЕДСТВО УПРАВЛЕНИЯ НАЛОГОВЫМ КОНТРОЛЕМ: ВОПРОСЫ ПРАКТИЧЕСКОГО ПРИМЕНЕНИЯ

Р.И. Шумяцкий

Сибирский институт управления – филиал Российской академии
народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ
E-mail: roman-tax@mail.ru

Д.В. Терре

Инспекция ФНС России по Заельцовскому району г. Новосибирска
E-mail: terre_dima@mail.ru

Описан институт выемки документов и предметов, проанализированы различные позиции судов, налоговых органов и налогоплательщиков по изъятию документов и предметов. Исследованы различные ситуации и варианты, связанные с применением института выемки документов и предметов. Представлены рекомендации по использованию института выемки в различных ситуациях.

Ключевые слова: выемки документов и предметов, изъятие документов, опись документов, налоговая проверка, дополнительные мероприятия налогового контроля, управление налоговым контролем.

SEIZURE OF DOCUMENTS AS TAX CONTROL MANAGEMENT TOOL: PRACTICAL APPLICATION ISSUES

R.I. Shumyatskiy

Siberian Institute of Management – branch of Russian Presidential Academy
of National Economy and Public Administration
E-mail: roman-tax@mail.ru

D.V. Terre

Inspectorate of the of Federal Tax Service of Russia
in Zaeltsovsky District of Novosibirsk
E-mail: terre_dima@mail.ru

The institute of seizure of documents and objects is described; various positions of courts, tax bodies and tax payers regarding seizure of documents and objects are analyzed. Various situations and variants, connected with application of the institute of seizure of documents and objects, are examined. Recommendations on use of the institute of seizure in various situations are made.

Key words: seizure of documents and objects, suppression of documents, record statement, tax inspection, additional measures of tax control, tax control management.

Важным средством управления налоговым контролем является выемка документов и предметов (далее – выемка), которая регламентируется ст. 94 НК РФ.

Выемка документов и предметов является самостоятельным процессуальным действием, реализуемым в рамках полномочий налоговых органов по осуществлению возложенных на них задач, процедура которой описана рядом авторов [1, 2].

Институт выемки присутствует в различных отраслях права. В частности, в уголовном праве выемка регулируется ст. 183 УПК РФ. В административном праве – нормами ст. 27.1 КоАП.

Выемка документов и предметов, производимая в рамках управления налоговым контролем, это право налоговых органов, закрепленное пп. 3 п. 1 ст. 31 НК РФ. Данной нормой установлено, что выемка может производиться у налогоплательщиков при проведении налоговых проверок.

При реализации налоговыми органами в ходе мероприятий налогового контроля права на выемку документов и предметов возникает множество вопросов, в частности: что представляет собой выемка документов и предметов, предусмотренная ст. 94 НК РФ, каковы ее процессуальные особенности; правомерно ли осуществление выемки в период предъявленного налогоплательщику требования об уплате налогов; какие основания являются достаточными для производства выемки документов и предметов и возможна ли выемка после окончания выездной налоговой проверки? Рассмотрим наиболее распространенные спорные ситуации, возникающие при производстве выемки подробнее.

Основание для производства выемки. В случаях наличия веских оснований полагать, что оригиналы документов могут быть утрачены, лицо проводящее проверку вправе изъять документы в порядке ст. 94 НК РФ. Налогоплательщиком зачастую оспаривается факт наличия достаточных оснований для производства выемки, чего требует п. 8 ст. 94 НК РФ.

Нормами ст. 31 и 94 НК РФ не указан конкретный перечень достаточных оснований, при наступлении которых выемка документов является целесообразной и законной. Федеральная налоговая служба (далее – ФНС России) в своем письме от 17.07.2013 № АС-4-2/12837 разъяснила типовые основания, которые являются достаточными для осуществления выемки, в частности:

- необеспечение возможности проверяющих ознакомиться с оригиналами документов;
- отказ проверяемого лица от представления документов, или непредставление их в установленный срок [3].

Самостоятельным основанием для выемки документов и предметов согласно письму ФНС России от 25.07.2013 № АС-4-2/13622 является воспрепятствование доступу должностных лиц налогового органа на территорию или в помещение проверяемого лица [4].

Из п. 1 ст. 94 НК РФ следует, что выемка производится на основании мотивированного постановления. Однако нормы НК РФ не разъясняют критерии «мотивированности» того или иного постановления.

В то же время, согласно письму ФНС России от 15.03.2012 № АС-4-2/4378, налоговый орган не обязан излагать в постановлении конкретные мотивы, послужившие основанием для производства выемки. Из ст. 94 НК РФ не следует, что в мотивированном постановлении должна быть обязательно ссылка на конкретные документы, из чего следует, что налоговому органу достаточно сослаться на возможность их утраты. Указанная позиция налоговых органов ранее была подтверждена ФАС ВСО в Постановлении от 15.05.2008 № А33-11245/07-Ф02-1931/08 № А33-11245/07.

Однако зачастую суды требуют от налогового органа подробного разъяснения мотивов, послуживших полагать, что документы могут быть сокрыты. В частности, в Постановлениях ФАС УО от 25.04.2011 № Ф09-2131/11-СЗ и от 30.09.2010 № Ф09-8048/10-СЗ № А50-5017/2010 суды сочли, что формальное указание на наличие оснований в постановлении о производстве выемки, предусмотренных пп. 3 п. 1 ст. 31, ст. 94 НК РФ, без ссылки на обстоятельства, подтверждающие совершение действий по сокрытию, не свидетельствует о том, что постановление инспекции является мотивированным. Аналогичная позиция судов указана в Постановлении ФАС МО от 19.09.2013 № А40-150985/12-140-1096, Постановлении ФАС ПО от 07.12.2011 № А12-6776/2011, Постановлении ФАС СЗО от 15.02.2010 № А56-29230/2009.

Таким образом, учитывая сложившуюся неоднозначную практику по вопросу объективного мотивирования постановления о производстве выемки, налоговым органам рекомендуется учитывать и детально описывать обстоятельства, послужившие основанием сделать подобный вывод.

Например, ФАС ВСО от 20.12.2012 № А33-5705/2012 счел достаточным основанием для производства выемки отказ от руководства директора контрагента проверяемого налогоплательщика, установив, что необходимость проведения действий по выемке документов обусловлена установлением финансово-хозяйственных взаимоотношений общества с контрагентом, возможной недостоверностью представленных обществом в обоснование своих расходов и налоговых вычетов документов и необходимостью направления подлинников изъятых документов на почерковедческую экспертизу.

Изъятие без истребования документов. В соответствии с п. 1 ст. 93 НК РФ проверяющие вправе запросить у компании необходимые документы на основании требования об их представлении. В случае отказа или непредставления документов по требованию в установленные сроки должностное лицо налогового органа согласно п. 4 ст. 93 НК РФ имеет право сделать выемку документов.

На практике могут складываться ситуации, когда налоговики производят выемку без осуществления предварительного истребования документов. И это подтверждается позицией ФАС СЗО в Постановлении от 04.05.2010 № А05-17032/2009. По указанному делу ФАС СЗО счел самостоятельным основанием для производства выемки наличие оснований у налогового органа полагать, что оригиналы документов могут быть уничтожены, указав, что направление налогоплательщику требования и его отказ от представления запрашиваемых документов не являются необходимым условием для производства налоговым органом выемки.

Тем не менее большинство судов, руководствуясь тем, что до вынесения постановления о производстве выемки налоговый орган не предложил организации представить документы и тем самым не предпринял мер, направленных на добровольное исполнение налогоплательщиком требования, встают на сторону налогоплательщика, отменяя подобные ненормативные правовые акты (Постановления ФАС УО от 20.12.2011 № Ф09-8308/11 № А34-689/11 и от 25.04.2011 № Ф09-2131/11-СЗ № А76-17130/2010-39-453).

Однако предварительное истребование не требуется в случаях, если основанием для выемки документов послужил вывод о наличии риска уничтожения и сокрытия документов. В частности, в ФАС СЗО округа в Постановлении от 04.05.2010 № А05-17032/2009 отклонил довод налогоплательщика о необходимости направления требования о представлении документов, поскольку мотивом для производства выемки послужило наличие оснований у налогового органа полагать, что документы могут быть утрачены.

Следовательно, мотивом для производства выемки может быть факт неисполнения требования, а также и установленные мотивы проверяемого лица, обуславливающие необходимость для изъятия документов. Недостаточность в распоряжении проверяющих копий документов, необходимость проведения последующей экспертизы служит основанием для производства выемки в соответствии с Постановлением Президиума ВАС РФ от 26.04.2011 № 18120/10 № А67-20/10.

С точки зрения налогового права изъятие документов без предварительного истребования является серьезным ущемлением прав налогоплательщика, что, безусловно, служит основанием для отмены постановления. При оценке правомерности выемки прежде всего следует обратить внимание на основание, послужившее причиной для ее производства.

Время выемки документов и предметов. Выемка в соответствии с п. 2 ст. 94 НК РФ не может осуществляться в ночное время. При этом, поскольку понятие «ночное время» в НК РФ не определено, оно используется согласно п. 1 ст. 11 НК РФ из другой отрасли права, в частности из УПК РФ.

Согласно п. 21 ст. 5 УПК РФ ночным считается промежуток времени с 22 до 6 ч. Однако налоговые органы в ряде случаев пренебрегают этим требованием, о чем ФНС России указывала в письмах от 25.07.2013 № АС-4-2/13622 [4] и от 17.07.2013 № АС-4-2/12837 [3].

Арбитражные суды, ссылаясь на недопустимость производства выемки в ночное время, абсолютно правильно принимают сторону налогоплательщика. Так, в Постановлении ФАС ПО от 10.03.2011 № А12-9423/2010 суд отметил, что проверяющие завершили процедуру выемки после 22 ч, что недопустимо. Аргументируя законность произведенной выемки, налоговый орган указал, что подписание протокола, ознакомление с материалами выемки не входит во время, отведенное для выемки, а она заканчивается только изъятием документов. Постановлением ФАС ВСО от 18.06.2008 № А33-10182/07-Ф02-2601/08 № А33-10182/07 отклонил подобные доводы и встал на сторону налогоплательщика, признав неправомерным осуществление выемки в ночное время.

Следовательно, несоблюдение требований о времени для производства выемки, является основанием для признания постановления о производстве выемки недействительным.

Участие налогоплательщика и понятых при производстве выемки. По правилам п. 3,4 ст. 94 НК РФ до производства выемки проверяющие предъявляют постановление и разъясняют участвующим и присутствующим лицам их права и обязанности, предлагают налогоплательщику добровольно выдать документы и предметы, а в случае отказа производят выемку принудительно.

Так, в Постановлении ФАС СЗО от 24.05.2012 N А42-3932/2011 налоговый орган осуществил выемку у общества без участия директора проверяемого лица. Налогоплательщик в производстве выемки не участвовал в связи с отказом и уклонением должностных лиц общества от участия, создавая препятствия для ее производства. До начала выемки сотрудникам налогоплательщика было предъявлено постановление о производстве выемки, разъяснены права и обязанности; предложено добровольно выдать документы. Суды не нашли фактов злоупотребления правом со стороны налогового органа.

В рассматриваемом деле ФАС СЗО от 07.02.2014 № А66-3086/2013 указал, что выемка документов произведена фактически без присутствия понятых, которым не были разъяснены их права и обязанности и не предъявлялись изымаемые документы. Опись документов не сличалась лицами, участвующими в производстве выемки. Суд усмотрел нарушение прав и законных интересов налогоплательщика и признал выемку незаконной.

Таким образом, соблюдение формальной части процедуры выемки зачастую является предметом налоговых споров. Соблюдение процедуры непосредственного участия понятых, проверяемого лица и иных лиц при производстве выемки, а также документальная фиксация всех существенных фактов в протоколе выемки является обязательной.

Оформление результатов производства выемки. Важным моментом является составление описи изъятых документов и предметов по результатам выемки. Зачастую качество составления описи является предметом спора налогоплательщиков с налоговыми органами. Основные требования к составлению описи указаны в п. 7 ст. 94 НК РФ: изъятые документы должны быть перечислены и описаны с подробным указанием названия, количества и других индивидуальных признаков предметов. По мнению авторов, содержание описи изъятых документов может быть отражено в протоколе выемки, которая таким образом в некоторых случаях может упростить процедуру оформления.

Так, ФАС УО в Постановлении от 08.05.2013 № Ф09-3634/13 счел неправомерным производство выемки, поскольку в описи отсутствует точный перечень документов с указанием наименования и количества изъятых, нумерации сшивков. Аналогичные позиции судов в Постановлениях ФАС ПО от 09.06.2011 № А65-23215/2010 и от 10.03.2011 № А12-9423/2010, а также в Постановлении ФАС СКО от 15.01.2013 № А32-7729/2011, в которых отмечено, что полноценное участие налогоплательщика в мероприятии налогового контроля налоговым органом не обеспечено.

Таким образом, отсутствие описи, а равно составление описи изъятых документов без указания индивидуальных признаков изымаемых документов считается существенным нарушением прав и законных интересов налогоплательщика, что является основанием для признания действий налогового органа по проведению выемки документов незаконными.

В то же время существует судебная практика, которая предоставляет право налоговикам составлять опись после осуществления выемки на территории налогового органа. Как следует из Постановления ФАС ВСО от 01.06.2011 № А78-6261/2010 должностными лицами налогового органа произведена выемка документов, о чем составлен протокол. После производ-

ства выемки документов предприниматель уведомлен о возможности присутствовать при вскрытии коробок с изъятыми документами и составления акта вскрытия и описи. Суд поддержал вывод суда первой инстанции о том, что спорное постановление не нарушило права и законные интересы предпринимателя.

Следовательно, на практике опись изъятых документов и предметов может составляться позднее самой процедуры выемки, но при этом следует обеспечить сохранность изъятых документов (сложить в коробки и опечатать), а для обеспечения прав налогоплательщика следует уведомить его о месте и времени составления описи изъятых документов. Более того, перед составлением описи изъятых в коробках документов целесообразно составлять акт вскрытия.

Изъятие подлинных документов. В ряде случаев между налоговыми органами и налогоплательщиком возникают споры по изъятию подлинников документов. П. 8 ст. 94 НК РФ налоговому органу предоставлено такое право в случаях, если недостаточно копий документов и у проверяющих имеются основания полагать, что документы могут быть утрачены.

Так, в Постановлении ФАС ПО от 02.08.2010 № А72-16467/2009 суд отметил, что проверяющие изъяли подлинники документов без указания конкретного основания для его производства. При этом суд поддержал налогоплательщика, указав, что изъятие налоговым органом подлинников лишает заявителя возможности защищать свои права и законные интересы как при рассмотрении результатов выездной налоговой проверки, так и при обжаловании решения налогового органа.

Самостоятельным основанием для производства выемки подлинных документов может быть проведение экспертизы. В связи с вынесением Президиумом ВАС РФ Постановления от 26.04.2011 № 18120/10 № А67-20/10, в судебной практике закрепились позиция, из которой следует, что выемка документов может быть обусловлена проведением почерковедческой экспертизы, поскольку согласно п. 8 ст. 94 НК РФ одним из случаев для изъятия документов является недостаточность наличия в распоряжении налогового органа копий документов. Указанное постановление задавало тренд аналогичным спорам с налоговыми органами, что нашло отражение в Постановлениях ФАС УО от 05.06.2013 № Ф09-4505/13 и от 27.07.2011 № Ф09-4589/11, ФАС ЦО от 05.12.2012 № А09-1605/2012, ФАС СКО от 27.01.2012 № А53-27001/2010, ФАС ВСО от 25.01.2012 № А33-4317/2011.

Изъятие документов с системного блока компьютера. Условия экономической деятельности последних десятилетий требуют внедрения информационных технологий во все области предпринимательской деятельности. В связи с этим сотрудникам налоговых органов все чаще приходится в процессе выездной налоговой проверки прибегать к выемке предметов. В соответствии со ст. 94 НК РФ в рамках выездной налоговой проверки налоговые органы вправе изъять предметы, в том числе серверы, рабочие станции и другие электронные носители информации.

Указанное право подтвердил ФАС УО, который в Постановлении от 29.03.2011 № Ф09-623/11-С2 (Определением ВАС РФ от 29.07.2011 № ВАС-9554/11 оставлено без изменения) поддержал позицию налоговиков, указав на соответствие действий по выемке нормам НК РФ, несмотря на то, что

налогоплательщик ссылался на предположительный характер изъятия, поскольку фактов, безусловно свидетельствующих о нахождении в системном блоке документов, относящихся к предмету проверки, ни в постановлении, ни в каком-либо ином документе не содержалось.

Аналогично ФАС ЗСО в Постановлении от 27.12.2010 № А70-2989/2010 счел выемку обоснованной (определением ВАС РФ от 23.05.2011 № ВАС-3933/11 оставлено в силе), оставив требование предпринимателя без удовлетворения, который указывал на нарушение налоговым органом п. 5 ст. 94 НК РФ, выразившееся в изъятии документов и сервера, не имеющих отношения к предмету проверки. А ФАС ЗСО в своем Постановлении от 21.01.2011 № А56-22188/2010 пришел к выводу, что изъятие системных блоков, содержащих информацию о налогоплательщике, необходимую для проведения выездной налоговой проверки, не противоречит ст. 94 НК РФ.

В то же время существует судебная практика, когда выемка документов признается незаконной, в основном по формальным основаниям. Так, в Постановлении ФАС ЗСО от 27.12.2010 № А70-2989/2010 указано, что произведена выемка системного блока, не принадлежащего лицу, указанному в постановлении, на территории другой организации. В данном случае выемка системного блока признана незаконной.

Распечатка файлов с изъятых сервера. В Постановлении ФАС Уральского округа от 29.03.2010 № Ф09-1824/10-С2 указано на недопустимость изъятия налоговым органом у организации электронных документов из компьютера путем копирования файлов на съемный носитель (флеш-карту). Суд принял сторону налогоплательщика в связи с тем, что при производстве выемки конкретного перечня изъятых документов не содержится, документы не распечатывались, не прошивались и не нумеровались.

Аналогичные выводы содержит Постановление ФАС Уральского округа от 15.03.2012 № Ф09-873/12 № А76-9906/2011: доказательств, что диски, на которые скопирована информация, индивидуализировались и упаковывались способом, обеспечивающим их сохранность, в протоколе выемки не содержится.

Таким образом, к процедуре изъятия предметов с учетом сложившейся правовой позиции предъявляются следующие требования: составление надлежащей описи изымаемых файлов, копирование на носитель способом, который обеспечивает сохранность, последующую распечатку файлов. В то же время, по нашему мнению, распечатка файлов является самостоятельной процедурой в рамках налоговой проверки, поэтому при ее проведении необходимо составлять протокол с учетом требований ст. 99 НК РФ в присутствии понятых и налогоплательщика.

Выемка документов в период приостановления налоговой проверки. В порядке, установленном п. 9 ст. 89 НК РФ, в период приостановления выездной налоговой проверки прекращаются все действия проверяющих по истребованию документов, а ранее затребованные оригиналы при проведении проверки (кроме полученных в ходе выемки) возвращаются проверяемому лицу.

В Постановлении ФАС ДВО от 03.03.2011 № Ф03-508/2011 № А73-7960/2010 указано, что в отношении налогоплательщика в рамках выездной налоговой проверки вынесено решение о приостановлении проведения

проверки и в этот же день налоговый орган производит выемку. Постановление о выемке мотивировано тем, что оригиналы документов могут быть утрачены предпринимателем. Руководствуясь п. 9 ст. 89 НК РФ, суды поддерживали налогоплательщика, признав ненормативно-правовой акт недействительным. В данной ситуации изъятие налоговым органом документов являлось незаконным, поскольку проведение выездной налоговой проверки было приостановлено, что влечет за собой приостановление действий налогового органа по истребованию и выемке документов у налогоплательщика.

Выемка документов в рамках дополнительных мероприятий налогового контроля. Выездная налоговая проверка в соответствии с п. 8 ст. 89 НК РФ заканчивается в день составления справки о проведенной проверке. Вместе с тем выемка должна проводиться в рамках проверки, однако какого-либо срока для выемки в налоговом законодательстве не предусмотрено, поэтому проведение выемки в последний день проверки вполне допустимо.

А вот после составления справки об окончании проверки выемка является незаконной. Исключением в такой ситуации может быть назначение дополнительных мероприятий налогового контроля. Цель дополнительных мероприятий налогового контроля – сбор дополнительных доказательств, но не выявление новых фактов нарушений налогового законодательства, которые не были отражены в акте выездной проверки. Поскольку НК РФ не содержит запретов на выемку документов во время проведения дополнительных мероприятий налогового контроля, поэтому налоговые органы зачастую прибегают к этой мере.

В Постановлении ФАС СКО от 27.01.2012 № А53-27001/2010 рассматривалась ситуация, при которой налоговики провели выемку документов в рамках осуществления дополнительных мероприятий налогового контроля с целью проведения почерковедческой экспертизы. Суд, ссылаясь на правовую позицию, изложенную в Постановлении Президиума ВАС РФ от 26.04.2011 № 18120/10, пришел к выводу, что у налогового органа были достаточные основания для принятия постановления о выемке документов, поскольку имеющихся в распоряжении налогового органа копий документов недостаточно для проведения экспертизы, и положения ст. 31, 89 и 94 НК РФ налоговым органом не нарушены. Определением ВАС РФ от 17.05.2012 № ВАС-5533/12 № А53-27001/2010 отказано в передаче дела № А53-27001/2010 в Президиум ВАС РФ.

Литература

1. Шумяцкий Р.И., Шмакова М.Н. Налоги и налоговая система: учеб. пособие. Новосибирск: Изд-во СибАГС, 2014. 186 с.
2. Шумяцкий Р.И. Организация и методика налогового контроля: учеб. пособие. Новосибирск: Изд-во СибАГС, 2008. 189 с.
3. О рекомендациях по проведению мероприятий налогового контроля, связанных с налоговыми проверками: письмо ФНС России от 17.07.2013 № АС-4-2/12837@. URL: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=150126>.
4. О рекомендациях по проведению выездных налоговых проверок: письмо ФНС России от 16.07.2013 № АС-4-2/13622@. URL: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=150127>.

Bibliography

1. *Shumjackij R.I., Shmakova M.N.* Nalogi i nalogovaja sistema: ucheb. posobie. Novosibirsk: Izd-vo SibAGS, 2014. 186 p.
2. *Shumjackij R.I.* Organizacija i metodika nalogovogo kontrolja: ucheb. posobie. Novosibirsk: Izd-vo SibAGS, 2008. 189 p.
3. O rekomendacijah po provedeniju meroprijatij nalogovogo kontrolja, svjazannyh s nalogovymi proverkami: pis'mo FNS Rossii ot 17.07.2013 № AS-4-2/12837@. URL: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=150126>.
4. O rekomendacijah po provedeniju vyezdnyh nalogovyh proverok: pis'mo FNS Rossii ot 16.07.2013 № AS-4-2/13622@. URL: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=150127>.