

УДК 33

DOI: 10.34670/AR.2020.29.17.025

Требования о представлении документов (информации): порядок, сроки исполнения, основания выставления и признания незаконными, последствия неисполнения

Попова Оксана Сергеевна

Старший преподаватель

Департамент налогов и налогового администрирования
Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации,
125993, Российская Федерация, Москва, просп. Ленинградский, 49;
e-mail: o.popova@legicon.ru

Антонова Мария Борисовна

Аттестованный аудитор, практик,
ассистент

Департамент налогов и налогового администрирования,
Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации,
125993, Российская Федерация, Москва, просп. Ленинградский, 49;
e-mail: MBAntonova@fa.ru

Аннотация

В статье рассматриваются основания и порядок направления требования налогоплательщику, сроки представления документов налогоплательщиками и возможность их продления, основания для отказа в представлении документов, а также отдельные случаи истребования документов (информации). Представлены два подхода, которые параллельно существуют в судебной практике по вопросу правомерности направления налоговым органом требования вне рамок проведения налоговых проверок, по поводу которого нет единого понимания. Говорится об ответственности налогоплательщика в случае непредставления документов (информации) по требованию налогового органа. В качестве примера рассматриваются три схожих судебных дела об оспаривании требований об истребовании документов (информации), а также решений о привлечении к ответственности за непредставление документов (информации). Сделан вывод о том, что снижение неопределенности в вопросах сроков представления и достаточности подтверждающих документов с помощью нового способа построения взаимоотношений налогоплательщиков с налоговыми органами в процессе досудебного разрешения налоговых споров в результате взаимосогласительных процедур позволит трансформировать функции ФНС России с защиты в основном фискальных интересов государства на регулирующие и стимулирующие, что позволит создать комфортные условия для самостоятельной уплаты налогов организациями, а также позволит снизить административные издержки участников всего налогового процесса.

Для цитирования в научных исследованиях

Попова О.С., Антонова М.Б. Требования о представлении документов (информации): порядок, сроки исполнения, основания выставления и признания незаконными, последствия неисполнения // Экономика: вчера, сегодня, завтра. 2020. Том 10. № 11А. С. 247-262. DOI: 10.34670/AR.2020.29.17.025

Ключевые слова

Требование о представлении документов (информации), налоговая проверка, налоговый спор, налогоплательщик, налог.

Введение

В соответствии с п. 1 ст. 23, п. 1 ст. 31 Налогового кодекса Российской Федерации [Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ, [www](http://www.fed.ru)], налогоплательщики (налоговые агенты) обязаны представлять в налоговые органы и их должностным лицам в случаях и в порядке, которые предусмотрены НК РФ, документы, необходимые для исчисления и уплаты налогов, сборов, а также документы, подтверждающие правильность такого исчисления и своевременность уплаты (удержания и перечисления). Требования налоговых органов о представлении документов (информации) достаточно часто поступают налогоплательщикам, которые, как правило, не знают алгоритм последующих действий. При этом у них возникает ряд вопросов: в связи с чем направлено требование; с какого момента исчисляется срок для ответа на него; каковы порядок и срок ответа на требование; возможно ли продление срока представления документов по требованию; каковы последствия неисполнения требования.

Основания и порядок направления требования налогоплательщику

Требование о представлении документов (информации) направляется налоговым органом с учетом положений, предусмотренных п. 1 ст. 93 НК РФ. Порядок направления требования о представлении документов (информации) и порядок представления документов (информации) по требованию налогового органа в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи (далее – Порядок) утвержден приказом ФНС России от 17.02.2011 № ММВ-7-2/168@.

Требование о представлении документов (информации) в электронном виде не может считаться полученным, если в силу каких-либо причин фактически оно не открыто и не прочитано лицом, которому направлено, и, соответственно, квитанция о приеме не сформирована и не отправлена налоговому органу. В таком случае налоговый орган направляет налогоплательщику указанное требование на бумажном носителе (п. 19 Порядка). Аналогичная позиция содержится в письмах ФНС России от 17.02.2014 № ЕД-4-2/2553, 16.02.2016 № ЕД-4-2/2436@.

День получения налогоплательщиком требования, переданного в электронной форме, определяется по дате, указанной в квитанции о его приеме (п. 13 Порядка). Налогоплательщик направляет квитанцию в налоговый орган по телекоммуникационным каналам связи в течение 6 рабочих дней со дня отправки требования [Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ, п. 5.1 ст. 23, п. 6 ст. 6.1].

Организации, находящиеся в стадии ликвидации (банкротства), должны отслеживать всю корреспонденцию, приходящую на юридический адрес, поскольку у налоговых органов отсутствует обязанность направлять требование на адрес, указанный в отношении ликвидатора (конкурсного управляющего). Неполучение требования, направленного на юридический адрес налогоплательщика, не освобождает ни его самого, ни его должностных лиц от ответственности за непредставление документов (информации).

В примечании 3 к форме Требования о представлении документов (информации) [Приказ ФНС России от 07.11.2018 № ММВ-7-2/628@, приложение № 17] указаны случаи истребования информации: в соответствии со ст. 93.1 НК РФ (при истребовании документов (информации) о налогоплательщике, плательщике сборов, плательщике страховых взносов и налоговом агенте или информации о конкретных сделках), п. 8.1 ст. 88 НК РФ (при камеральной проверке при выявлении противоречий между сведениями об операциях, содержащимися в налоговой декларации по НДС, либо при выявлении несоответствия с данными деклараций иного налогоплательщика, в журнале учета полученных и выставленных счетов-фактур, если такие противоречия, несоответствия свидетельствуют о занижении суммы НДС, подлежащей уплате в бюджетную систему Российской Федерации, либо о завышении суммы налога, заявленной к возмещению), ст. 93.2 НК РФ (при истребовании документов (информации) у аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов), п. 1 ст. 105.15 НК РФ (в рамках контролируемых сделок, доходов и расходов), п. 3 ст. 105.29 НК РФ (при проведении налогового мониторинга).

Самые распространенные случаи истребования документов (информации) регулируются статьями 93 (при проведении камеральной или выездной налоговой проверки налогоплательщика), 93.1 и 93.2 НК РФ. Указанные требования могут направляться налоговым органом, в котором на учете стоит организация, если иное не предусмотрено НК РФ.

Кроме того, требование о представлении документов (информации) может быть сформировано:

- в рамках так называемой встречной налоговой проверки путем направления соответствующего поручения в налоговый орган, в котором администрируется юридическое лицо;

- ФНС России в рамках проверки полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами;

- налоговым органом, уполномоченным ФНС России на проведение выездных налоговых проверок на территории субъекта РФ в отношении налогоплательщиков, имеющих место нахождения (место жительства) на территории этого субъекта РФ [Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ, п. 2 ст. 89].

Из полученного требования налогоплательщик может узнать:

- в рамках какой статьи НК РФ – 93, 93.1, 93.2 – истребуются документы (информация) (указывается в начале требования);

- на основании какого мероприятия налогового контроля – выездной или камеральной налоговой проверки, дополнительного мероприятия налогового контроля при проведении проверки, встречной проверки, вне рамок проверки – истребуются документы (информация) (указывается в конце требования в соответствующей графе с одноименным названием);

- в отношении кого – налогоплательщика, его контрагента, третьих лиц, являющихся контрагентами последующего звена, – проводятся контрольные мероприятия;

- о наличии поручения иного налогового органа о получении документов (информации) от

налогоплательщика (ссылка на этот обязательный документ при проведении встречной проверки должна быть в требовании).

Для понимания значимости требования необходимо установить и отдел налоговой инспекции, который направил соответствующее требование. В конце Требования указывается соответствующий исполнитель, в некоторых случаях отдел, к которому он относится.

Большая часть требований направляется:

- контрольно-аналитическим отделом при установлении «налоговых разрывов»;
- камеральным отделом при проведении проверки представленных налогоплательщиком налоговых деклараций либо в рамках проведения встречной проверки,
- предпроверочным отделом при наличии оснований для включения налогоплательщика в план выездной проверки и фразы в требовании о проведении мероприятий налогового контроля «вне рамок проверки»;
- выездным отделом при проведении выездной налоговой проверки в отношении налогоплательщика.

Необходимо понимать, что каждый отдел ограничен объемом документов (информации), которые он может истребовать у налогоплательщика при проведении мероприятий налогового контроля. Так, например, налоговый орган вправе истребовать документы (информацию) по камеральной проверке в объемах, предусмотренных НК РФ, и, что особенно важно, в сроки проведения такой проверки. Требование, направленное по окончании срока камеральной проверки, является незаконным.

Сроки представления документов налогоплательщиками и возможность их продления, основания для отказа в представлении документов

Документы, которые истребованы в ходе налоговой проверки в рамках ст. 93 НК РФ, представляются в течение 10 дней (20 дней – при проверке консолидированной группы налогоплательщиков, 30 дней – при проверке иностранной организации, подлежащей постановке на учет в налоговом органе в соответствии с п. 4.6 ст. 83 НК РФ) со дня получения соответствующего требования [Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ, п. 3 ст. 93].

Требование о представлении документов (информации) в соответствии с пунктами 1 и 1.1 ст. 93.1 НК РФ должно быть исполнено в течение 5 дней со дня получения, или в тот же срок лицо, его получившее, обязано уведомить налоговый орган о том, что не располагает истребуемыми документами (информацией). Лицо, получившее требование о представлении документов (информации) в соответствии с пунктами 2 и 2.1 ст. 93.1 НК РФ, исполняет его в течение 10 дней со дня получения или в тот же срок уведомляет, что не располагает истребуемыми документами (информацией) [там же, п. 5 ст. 93.1].

Истребуемые документы и сведения аудитор обязан представить в налоговый орган в течение 10 дней со дня получения соответствующего требования с учетом положений, предусмотренных пунктами 2, 3 ст. 93 НК РФ [там же, п. 5 ст. 93.2].

Срок представления документов (информации) по требованию начинает отсчитываться со следующего дня после подтверждения его получения, период представления документов определяется в рабочих днях [Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ, ст. 6.1]. Рабочим днем считается день, который не признается в

соответствии с законодательством Российской Федерации или актом Президента РФ выходным, нерабочим праздничным и (или) *нерабочим днем* [там же, п. 6 ст. 6.1]. В случаях, когда последний день срока приходится на день, признаваемый в соответствии с законодательством Российской Федерации или актом Президента РФ выходным, нерабочим праздничным и (или) *нерабочим днем*, днем окончания срока считается ближайший следующий за ним рабочий день [там же, п. 7 ст. 6.1]. Поправки в данные нормы НК РФ, которые приравнивают нерабочие дни к выходным и нерабочим праздничным дням, внесенные Федеральным законом от 01.04.2020 № 102-ФЗ, обусловлены известными событиями, а именно распространением новой коронавирусной инфекции. Так, указами Президента РФ от 25.03.2020 № 206, 02.04.2020 № 239, 28.04.2020 № 294 в период с 30 марта по 11 мая 2020 г. установлены нерабочие дни (исключение сделано для ряда организаций (работодателей и их работников), которые продолжали трудиться в этот период).

Данные изменения были необходимыми для формирования единого толкования законодательства при использовании разных терминов в нормативно-правовых актах. Приравнивание термина «нерабочие дни» к праздничным, выходным дням позволило избежать разного толкования срока представления документов по требованию.

Таким образом, течение срока представления документов (информации) по требованию налогового органа начинался с 12 мая 2020 г., т. е. на следующий рабочий день после завершения периода нерабочих дней. Однако те налогоплательщики, которые продолжали трудиться в указанный период, срок представления документов (информации) исчисляют с момента получения требования, а не с 12 мая 2020 г.

ФНС России в письме от 10.04.2020 № ЕА-4-15/6101 разъясняло, что течение сроков, установленных п. 2 ст. 88, статьями 176, 176.1, 203.1, а также п. 4 ст. 203 НК РФ, производится без учета нерабочих дней, предусмотренных указами Президента РФ.

На основании постановлений Правительства РФ от 02.04.2020 № 409, от 30.05.2020 № 792 срок представления документов, пояснений налогоплательщиками в ответ на требования, полученные с 1 марта до 30 июня 2020 г. включительно, также продлевался на 10 рабочих дней – в отношении требований по НДС, на 20 рабочих дней – в остальных случаях. В качестве дополнительной меры поддержки бизнеса не налагаются штрафы по ст. 126 НК РФ в случае несвоевременного представления документов или иных сведений в период с 1 марта до 30 июня 2020 г. включительно.

Ранее представленные в налоговые органы документы (информацию), независимо от оснований для их представления, налогоплательщик может повторно не направлять, если в течение срока, установленного для представления документов (информации), уведомит налоговый орган о том, что уже представлял такие документы (информацию), с указанием реквизитов документа, которым (приложением к которому) они были представлены, и наименования налогового органа, в который они были представлены.

Если проверяемый налогоплательщик не имеет возможности представить истребуемые документы (информацию) в установленный срок, то в течение дня, следующего за днем получения соответствующего требования, он обязан письменно уведомить об этом проверяющих должностных лиц налогового органа с указанием причин, по которым истребуемые документы (информация) не могут быть представлены в установленный срок, и срока, в течение которого они могут быть представлены. Форма и формат уведомления о невозможности представления в установленные сроки документов (информации) в электронной

форме утверждены приказом ФНС России от 24.04.2019 № ММВ-7-2/204@. В течение 2 дней со дня получения такого уведомления руководитель (заместитель руководителя) налогового органа вправе продлить сроки представления документов (информации) или отказать в продлении сроков, о чем выносится отдельное решение.

Такое уведомление во время пандемии вправе были подавать налогоплательщики, которые продолжали трудиться в период установленных нерабочих дней, если не было возможности исполнить требование налогового органа, например, по техническим причинам или из-за частичного выхода на работу сотрудников.

Несоблюдение срока подачи и формата уведомления может стать основанием для оставления его налоговым органом без исполнения, вследствие чего за непредставление и (или) несвоевременное представление документов (информации) налогоплательщик может быть привлечен к ответственности.

К сожалению, не все налогоплательщики знают об ограниченности срока подачи такого уведомления, некоторые ошибочно направляют его в конце срока представления документов по требованию. Достаточно распространенной ошибкой является направление уведомления не по утвержденной форме, а в произвольном формате. Хотелось бы еще раз подчеркнуть, что данные действия будут признаны недобросовестными, налогоплательщик на законных основаниях может быть привлечен к налоговой ответственности.

Налогоплательщик в ответ на требование налогового органа имеет право представить документы (информацию) одним из следующих способов по своему выбору: в виде заверенных ксерокопий на бумажном носителе – лично или через своего представителя в налоговый орган или направить заказным письмом по почте; в электронной форме по специальному формату и в соответствии с порядком, утвержденным приказом ФНС России от 17.02.2011 № ММВ-7-2/168@; в электронной форме через личный кабинет налогоплательщика; в виде скан-образов по телекоммуникационным каналам связи или через личный кабинет налогоплательщика (письмо ФНС России от 25.11.2014 № ЕД-4-2/24315).

Документы, представляемые в налоговый орган на бумажном носителе, должны отвечать ряду требований [Приказ ФНС России от 07.11.2018 № ММВ-7-2/628@, приложение № 18]. Так, документы должны быть разделены на тома, которые не превышают 150 листов, прошиты отдельно и пронумерованы сплошным способом арабскими цифрами, начиная с единицы. Все листы документов должны быть прошиты прочной нитью, концы которой выводятся на оборотную сторону последнего листа и связываются. На оборотной стороне последнего листа каждого тома (части) в месте скрепления наклеивается кусок бумаги с заверительной надписью, которая содержит наименование должности лица, удостоверившего подлинность документов, его личную подпись, фамилию, инициалы, количество листов (арабскими цифрами и прописью) и дату. Заверительная личная подпись должна частично захватывать бумажную наклейку [там же].

При прошивке документов должна обеспечиваться возможность свободного чтения их текста, всех реквизитов, дат, виз, резолюций, иных надписей, печатей, штампов и отметок, а также свободного копирования каждого отдельного листа копировальной техникой без механического разрушения листов документов и нитей, которыми они прошиты.

Документы (информация) должны быть представлены в налоговый орган с сопроводительным письмом, в котором указываются основание для их представления (дата и номер требования), общее количество листов представленных документов и их опись (может

быть приложена к сопроводительному письму).

Отдельные случаи истребования документов (информации)

С 1 января 2019 г. налоговые органы в рамках выездной налоговой проверки или в рамках проверки по сделке между взаимозависимыми лицами вправе истребовать у аудиторов документы, доказывающие необходимость расчета и уплаты налогов, сборов или взносов, если ранее такие документы были запрошены у налогоплательщика (плательщика сбора, плательщика страховых взносов, налогового агента), но не были им представлены [Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ, п. 2 ст. 93.2].

Налоговый орган вправе истребовать документы у аудиторов только после истечения срока представления документов налогоплательщиком. К запросу должна быть приложена копия решения налогового органа об истребовании документов и сведений у аудитора, в котором должны содержаться следующие сведения: реквизиты решения о проведении проверки, в рамках которой возникла необходимость в истребовании у аудитора документов, предмет проверки и ее период; дата требования документов у проверяемого лица; сведения о том, что указанное проверяемое лицо не представило истребуемые документы в срок (о получении от него уведомления о невозможности или об отказе их представить); сведения о проводившей аудит организации или об индивидуальном аудиторе; данные, позволяющие аудитору идентифицировать запрашиваемые у него документы и информацию.

На практике встречаются случаи направления требований со ссылкой на ст. 93.2 НК РФ в отношении организаций, которые не являются аудиторскими, при несоблюдении ограниченных оснований истребования документов, а также при неподтверждении соблюдения процедуры направления таких требований. В этом случае рекомендуется проверять соответствие такого требования НК РФ, направлять в налоговый орган письменный отказ в предоставлении документов (информации) в связи с незаконностью требования. Игнорирование требования даже при данных вводных будет рассматриваться как недобросовестное поведение налогоплательщика, влечь за собой обоснованное привлечение к налоговой ответственности.

С 1 апреля 2020 г. полномочия налоговых органов по ст. 93.1 НК РФ расширены: они получили право на истребование документов (информации) в рамках процедуры взыскания крупных налоговых недоимок.

Так, должностное лицо налогового органа, принявшего решение о взыскании недоимки, размер которой превышает 1 млн руб., если такое решение не исполнено в течение 10 дней с даты его принятия, теперь вправе истребовать документы (информацию) об имуществе, имущественных правах и обязательствах должника в соответствии с перечнем, который утвержден ФНС России.

Так, в соответствии с Приказом ФНС России от 10.02.2020 № ЕД-7-8/85@ «Об утверждении перечня документов (информации) об имуществе, имущественных правах и обязательствах организации (индивидуального предпринимателя) – налогоплательщика (плательщика сбора, плательщика страховых взносов, налогового агента, ответственного участника консолидированной группы налогоплательщиков) в соответствии с пунктом 2.1 статьи 93.1 Налогового кодекса Российской Федерации» (зарегистрировано в Минюсте России 15.07.2020 № 58947), в перечень документов, которые могут быть истребованы у налогоплательщика и иных лиц, включены, например, свидетельства о праве собственности на недвижимость, паспорта транспортных средств, договоры (контракты) – основания приобретения основных

средств, патенты и лицензии, регистры бухгалтерского учета, акты инвентаризации имущества, акты о выполнении работ (об оказании услуг), а также информация о кредиторах индивидуального предпринимателя с указанием остатка непогашенного обязательства на дату представления документов (информации), иной документ, содержащий сведения о непогашенных на дату представления информации обязательствах, позволяющий идентифицировать кредитора, основания возникновения обязательств, остаток обязательств на дату представления документов (информации); деловая переписка (письма, сообщения, уведомления о наличии / погашении задолженности, претензии); иные документы, имеющие отношение к обязательствам налогоплательщика.

Достаточно долго происходило согласование этого Приказа в Минюсте, при анализе истории рассмотрения Приказа можно увидеть наличие большого количества противников такого серьезного расширения полномочий налогового органа (проект приказа был размещен по адресу <https://regulation.gov.ru/projects#npa=95419>, ID проекта № 02/08/09-19/00095419). В заключении на проект приказа указано мнение Минэкономразвития по его отдельным пунктам.

Так, например, в заключении сказано: «Однако следует отметить, что представленным проектом акта предлагается по сути утвердить не перечень указанных документов (информации), а описание сведений (данных), которые должны в них содержаться. По мнению Минэкономразвития России, данный подход не соответствует указанным положениям НК РФ и влечет за собой риски неоднозначного толкования предлагаемого проектом акта регулирования как со стороны должностных лиц налоговых органов, так и со стороны лиц, на которых статьей 93.1 НК РФ возлагается обязанность представлять в налоговые органы истребуемые ими документы и информацию, что в конечном счете может привести к случаям возникновения конфликтных ситуаций и судебных споров, а также к случаям необоснованного привлечения указанных лиц к ответственности.

Указанные риски правоприменения предлагаемого проектом акта регулирования также усугубляются и нечеткостью ряда формулировок (например, «документы, имеющие значение для выявления оснований признания сделок недействительными», «документы, представляемые сторонами по договорам и иным лицам в целях заключения сделок», «документы управленческого учета», «иная информация о фактах финансовой и хозяйственной жизни, имеющей значение для определения (подтверждения) стоимости и наличия имущества, имущественных прав и обязательств» и т.п.), позволяющих в ряде случаев признавать лиц, на которых статьей 93.1 НК РФ возлагается обязанность представлять в налоговые органы истребуемые ими документы и информацию, не исполнившими (исполнившими не в полной мере) данную обязанность».

Окончательная редакция Приказа хотя и содержит более точные формулировки, не ушла от общих формулировок и неисчерпывающего перечня документов и информации, что, безусловно, будет вызывать споры между налоговыми органами и налогоплательщиком.

Отдельного рассмотрения заслуживает вопрос правомерности направления налоговым органом требования вне рамок проведения налоговых проверок, по поводу которого нет единого понимания.

Рассмотрим два подхода, которые параллельно существуют в судебной практике.

Подход первый: суд поддерживает позицию налогового органа по вопросу правомерности выставления требования вне рамок проведения налоговых проверок с минимальным (формальным) объемом индивидуализации данных по контрагенту, сделке.

Согласно п. 2 ст. 93.1 НК РФ, если вне рамок проведения налоговых проверок у налоговых

органов возникает обоснованная необходимость в получении документов (информации) относительно конкретной сделки, должностное лицо налогового органа вправе истребовать эти документы (информацию) у участников данной сделки или у иных лиц, располагающих документами (информацией) об этой сделке. Информация о конкретной сделке может включать, в частности, информацию о ее сторонах, предмете и об условиях совершения. Как видим, данной нормой объем истребуемых документов (информации) не ограничивается.

Приведем положения, подтверждающие правомерность первого подхода.

1. В рамках ст. 93.1 НК РФ отсутствует необходимость направления поручения, если контрагент налогоплательщика (либо иное лицо, располагающее документами и (или) информацией) и сам налогоплательщик состоят на учете в одном налоговом органе; требование является законным, так как в его рамках запрашивались документы (информация) с указанием контрагента, ИНН, даты и номера договора (определение Верховного Суда РФ от 16.11.2018 № 309-КГ18-18488 по делу № А76-34609/2017).

2. Идентификация конкретной сделки не требуется, так как заявителем в разделе 8 налоговой декларации по НДС отражены операции с контрагентом; информация, содержащаяся в истребуемых первичных документах, является достаточно определенной и позволяет идентифицировать конкретную сделку (Постановление Арбитражного суда Московского округа от 24.04.2017 № Ф05-3065/2017 по делу № А40-163446/2016).

3. При наличии в требовании о представлении документов указания на наименование документов и налогового периода, к которому они относятся, требование является конкретизированным и обязательным для исполнения лицом, которому оно адресовано (Постановление Шестого арбитражного апелляционного суда от 11.12.2020 № 06АП-5435/2020 по делу № А16-1151/2020).

4. Требование является законным, потому что содержит необходимые и достаточные данные, позволяющие идентифицировать, какие именно документы (информация) запрашиваются, за какой период (2015–2017 гг.) и на каком основании (ст. 93.1 НК РФ) (Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 22.07.2019 № 09АП-30405/2019 по делу № А40-266572/2018).

5. В связи с тем, что документы (информация) запрошены вне рамок проведения налоговых проверок на основании п. 2 ст. 93.1 НК РФ, при неисполнении требования налоговый орган вправе привлечь налогоплательщика к ответственности по п. 1 ст. 129.1 НК РФ (Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 21.05.2019 № Ф04-1292/2019 по делу № А70-9661/2018).

6. Статья 93.1 НК РФ не устанавливает обязанность указания реквизитов или иных индивидуализирующих признаков документов (информации) в требовании налогового органа об их представлении (Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 22.02.2019 № Ф08-213/2019 по делу № А32-23758/2018).

7. Из положений ст. 93.1 НК РФ не следует, что у налогоплательщика есть право отказать в представлении документов (информации), если предъявленное требование он считает необоснованным. Закон не предоставил налогоплательщику полномочий для проверки оснований направления налоговым органом указанного требования. Налоговый орган не всегда вправе раскрывать обстоятельства, на основании установления которых он истребует соответствующие документы (информацию), поскольку они составляют налоговую тайну (Постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 16.04.2018 № Ф07-2899/2018 по делу № А42-3918/2017).

Противники первого подхода считают, что в подп. 11 п. 1 ст. 21 НК РФ четко прописано право налогоплательщика не выполнять неправомерные акты и требования налоговых органов, иных уполномоченных органов и их должностных лиц, не соответствующие НК РФ или иным федеральным законам. По их мнению, ссылка суда на возможность не сообщать налогоплательщику основания для истребования документов (информации) в связи с налоговой тайной противоречит смыслу ст. 93.1 НК РФ. Если конкретное требование направляется налогоплательщику и затрагивает его права и обязанности, то режим налоговой тайны при формулировке оснований для истребования документов (информации) на него не распространяется.

Подход второй: суд поддерживает позицию налогоплательщика по вопросу неправомерности выставления требования вне рамок проведения налоговых проверок со ссылкой на отсутствие индивидуализации конкретной сделки, периода, контрагента.

Анализ судебной практики свидетельствует о принятии аргументов налогоплательщика в следующих случаях:

- если в требовании не указаны сведения, позволяющие идентифицировать конкретную сделку (постановления Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 19.09.2018 № Ф01-4125/2018 по делу № А17-9516/2017, ФАС Дальневосточного округа от 06.03.2012 № Ф03-306/2012 по делу № А51-8667/2011);

- если в требовании не указано, в рамках какого мероприятия налогового контроля истребуются документы (информация), а также относительно какой конкретной сделки они запрашиваются (постановления Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 03.02.2017 № Ф04-7101/2017 по делу № А75-6717/2016, Арбитражного суда Северо-Западного округа от 23.06.2016 № Ф07-3815/2016 по делу № А05-8310/2015, ФАС Западно-Сибирского округа от 27.03.2014 по делу № А27-7847/2013);

- если в требовании отсутствуют сведения, позволяющие идентифицировать интересующую налоговый орган сделку (постановления Арбитражного суда Дальневосточного округа от 21.03.2017 № Ф03-712/2017 по делу № А51-14515/2016, Арбитражного суда Поволжского округа от 23.12.2016 № Ф06-16020/2016 по делу № А65-12057/2016, ФАС Поволжского округа от 17.01.2013 № Ф06-10424/2012 по делу № А65-10975/2012);

- если вместо запроса информации по сделке в требовании просто перечислены нужные налоговому органу документы (Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 03.02.2017 № Ф04-7101/2017 по делу № А75-6717/2016);

- если требования выставлены без обоснованной необходимости, так как истребованные документы касаются только деятельности налогоплательщика за три года и не связаны с конкретной сделкой или контрагентом, что противоречит п. 2 ст. 93.1 НК РФ (Постановление Арбитражного суда Московского округа от 30.04.2019 № Ф05-5289/2019, решения Арбитражного суда г. Москвы от 05.10.2020 по делу № А40-211149/2018, Арбитражного суда Центрального округа от 24.04.2017 № Ф10-980/2017 по делу № А14-14883/2015).

Ответственность налогоплательщика в случае непредставления документов (информации) по требованию налогового органа

Отказ лица от представления истребуемых при проведении налоговой проверки документов или непредставление их в установленные сроки признаются налоговым правонарушением и влекут ответственность в виде штрафа в размере 200 руб. за каждый непредставленный

документ [Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ, п. 1 ст. 126]. Неправомерное несообщение (несвоевременное сообщение) истребуемой информации признается налоговым правонарушением и влечет ответственность в виде штрафа в размере 5000 руб. [там же, п. 1 ст. 129.1].

Разграничение ответственности по статьям 126 и 129.1 НК РФ производится исходя из вида проводимых налоговым органом мероприятий налогового контроля, в рамках которых такие сведения (документы или информация) истребуются. В определении Верховного Суда РФ от 16.11.2018 № 309-КГ18-18488 по делу № А76-34609/2017 содержится следующая позиция. Лицо подлежит привлечению к ответственности по ст. 126 НК РФ в случае истребования документов на основании п. 1 ст. 93.1 НК РФ при проведении налоговой проверки. В случае непредставления истребованных документов (информации) на основании п. 2 ст. 93.1 НК РФ относительно конкретной сделки вне рамок проведения налоговых проверок лицо подлежит привлечению к ответственности по ст. 129.1 НК РФ.

Не стоит игнорировать и иное возможное негативное последствие неисполнения требования налогового органа о представлении документов: сумма налога может быть определена к уплате в бюджет расчетным путем на основании имеющейся у налогового органа информации о компании без запрошенных документов, а также данных об иных аналогичных налогоплательщиках (подп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ). В таком случае налог будет исчислен примерно, и аргументы о недостоверности расчетов приняты в учет не будут (Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 13.03.2019 № Ф08-12102/2018; Постановление Президиума ВАС РФ от 22.06.2010 № 5/10). Суд указал, что общество без каких-либо объективных причин не представило первичные документы по требованию инспекции, умышленно противодействуя проведению налогового контроля. В результате сумма доначисленного налога на добавленную стоимость составила около 21 млн рублей.

Разграничение ответственности в зависимости от основания истребования приведено в таблице 1.

Таблица 1 - Разграничение ответственности в зависимости от основания истребования

Основание истребования	Норма	Что затребовано	Срок исполнения	Штраф
Проверка налогоплательщика (выездная или камеральная)	Ст. 93 НК РФ	Документы или информация	10 рабочих дней со дня получения требования (ст. 93 НК РФ)	200 рублей за документ (п. 1 ст. 126 НК РФ)
Дополнительные мероприятия налогового контроля				
Истребование документов у аудитора в рамках выездной проверки, в том числе при проведении дополнительных материалов проверки	Ст. 93.2 НК РФ	Документы или информация по конкретной сделке (сделкам)	10 рабочих дней со дня получения требования (ст. 93.2 НК РФ)	10 000 руб. (п. 2 ст. 126 НК РФ)
Проверка контрагента (выездная или камеральная)	П. 1 ст. 93.1 НК РФ	Документы или информация	5 рабочих дней со дня получения требования (п. 5 ст. 93.1 НК РФ)	10 000 руб. (п. 6 ст. 93.1, п. 2 ст. 126 НК РФ)
Дополнительные мероприятия налогового контроля				

Основание истребования	Норма	Что затребовано	Срок исполнения	Штраф
Мероприятия налогового контроля вне рамок проверки	П. 2 ст. 93.1 НК РФ	Документы или информация по конкретной сделке (сделкам)	10 рабочих дней со дня получения требования (п. 5 ст. 93.1 НК РФ)	5000 руб. или 20 000 руб., если деяние совершено повторно в течение года (п. 6 ст. 93.1, п. 1, 2 ст. 129.1 НК РФ)

Рассмотрим три схожих судебных дела об оспаривании требований об истребовании документов (информации), а также решений о привлечении к ответственности за непредставление документов (информации), где заявителями являются операторы связи ПАО «МТС» (дело № А40-272873/19-75-4881), ПАО «ВымпелКом» (дело № А40-272737/2019), ПАО «МегаФон» (дело № А40-272978/19). Арбитражный суд г. Москвы согласился с доводами налоговых органов и в удовлетворении заявлений по этим делам отказал, вышестоящие судебные инстанции позицию суда первой инстанции поддержали, Верховный суд отказал в передаче дела для рассмотрения кассационной жалобы в судебном заседании (определения № 305-ЭС20-21493 от 14.01.2021, 305-ЭС20-21533, 305-ЭС20-21500 от 19.01.2021).

Как следует из материалов дел, налоговый орган при проведении выездной налоговой проверки ПАО «Ростелеком» на основании ст. 93.1 НК РФ направил операторам связи требования о представлении документов (информации), а именно «сведений о детализации звонков (исходящие и входящие) абонентов (по перечню абонентских номеров), с указанием номеров, с которых происходило соединение у абонента, даты и времени звонка, его продолжительности и стоимости» (данных биллинга).

Налоговый орган пояснил необходимость запроса вышеперечисленных сведений: в рамках выездной налоговой проверки ПАО «Ростелеком», проводимой в целях проверки правомерности включения в состав расходов в целях налогообложения затрат по услугам передачи голосового трафика по соглашению с одним из контрагентов (резидентом Британских Виргинских островов), были выявлены факты задвоения записей по исходящему трафику.

Операторы связи отказали в предоставлении сведений. После получения отказа налоговый орган привлёк общества к ответственности, предусмотренной п. 2 ст. 126 НК РФ, за непредставление в установленный срок сведений о налогоплательщике по запросу налогового органа в виде штрафа в размере 10 000 руб. Позиция налогового органа: неисполнение операторами связи оспариваемых требований привело к невозможности проверки достоверности данных биллинга ПАО «Ростелеком». При этом сведения биллинга являются информацией экономического характера и представляют собой по сути калькуляцию оказываемых оператором связи услуг.

По мнению операторов сотовой связи, тайна телефонных разговоров охраняется Конституцией РФ и потому они не вправе передавать эти данные третьим лицам. Федеральный закон от 07.07.2003 № 126-ФЗ «О связи» (п. 1 ст. 63) охраняет не только содержание, но и сам факт звонка, его продолжительность, дату и время. Для того чтобы иметь доступ к этой информации, требуется постановление суда.

Арбитражный суд г. Москвы решил, что детализация нужна для мониторинга корректности налогообложения отдельных налогоплательщиков. Налоговый орган не интересовало

содержание разговоров, ему требовалась только информация о телефонных номерах.

Суд посчитал, что единовременный отказ трех операторов выполнить требования о представлении данных биллинга в ходе выездной налоговой проверки ПАО «Ростелеком» не соответствует как практике их предшествующего налогового администрирования, так и судебной практике, оценивающей данные биллинга как необходимое доказательство совершения хозяйственных операций в сфере связи, и свидетельствует о согласованном противодействии указанных лиц налоговому контролю. Суд указал, что заявитель использует существующие в современном обществе угрозы информационной безопасности, безопасности персональных данных, ссылаясь на необходимость их защиты в рассматриваемом случае, с целью сделать свою деятельность максимально непрозрачной для контролирующих органов, а также в целях уклонения от исполнения законно установленной обязанности по представлению в налоговый орган данных, являющихся основанием для исчисления и уплаты налогов.

Дополнительно суд отметил, что оспариваемые требования полностью соответствуют положениям статей 31, 93, 93.1 НК РФ, составлены по форме, утвержденной приложением № 15 к приказу ФНС России от 08.05.2015 № ММВ 7-2/189@¹, а именно: в них указаны мероприятие налогового контроля, в ходе которого возникла необходимость в истребовании документов (информации); срок и способы представления документов (информации) в налоговый орган. Кроме того, налогоплательщики были предупреждены об ответственности за нарушение сроков представления документов (информации) либо отказ в их представлении. Следовательно, при законности вынесенных требований основания для их неисполнения налогоплательщиками отсутствуют; привлечение налогоплательщиков к ответственности за данное правонарушение является законным.

Верховный суд РФ достаточно четко описал причины, по которым он поддерживает налоговые органы и соглашается с выводами нижестоящих судебных инстанций: «...суды, признавая правомерными оспариваемые требование и решение налогового органа, исходили из того, что спорная информация не сопоставима с понятием тайны телефонных переговоров, является обезличенной, не связанной с конкретными абонентами; запрошена налоговым органом в рамках исполнения своей компетенции по контролю за соблюдением действующего законодательства, ограниченной запретами на разглашение сведений, полученных при проведении налоговых проверок» (Определение № 305-ЭС20-21493 от 14.01.2021).

Анализ данной категории дел позволяет говорить о проверке судами добросовестности действий налогоплательщика, наличия (отсутствия) злоупотребления им правом при исполнении требования, а также реальных оснований для исполнения (неисполнения) требования, возможности (невозможности) представления документов (информации), своевременности реагирования налогоплательщика на требование. Если требование законно и исполнимо, то у налогоплательщика отсутствуют основания для отказа в представлении документов (информации) по нему.

В контексте рассматриваемых споров между налогоплательщиками и налоговыми органами становится все более актуальным предложение, изложенное Д.И. Ряховским в статье «Трансформация налогового контроля в современных условиях», согласно которому необходимо законодательного закрепить в статье 93.1 НК РФ права налоговых органов самостоятельно проводить комплекс мероприятий налогового контроля в виде направления запросов,

¹ Действовал в период рассмотрения налогового спора, в настоящее время утратил силу.

истребования документов с целью формирования мотивированного мнения о налоговых обязательствах налогоплательщика, проведения предпроверочного анализа, а также контрольно-аналитической работы. Результаты данной работы необходимо представлять налогоплательщику в рамках специализированной процедуры, закрепленной в НК РФ, названной, например, взаимосогласительная процедура, на которой до налогоплательщика в досудебном порядке доводится информация и предоставляются собранные материалы (результаты предпроверочного анализа) на изучение. После взаимных уточнений действительных налоговых обязательств, возможного привлечения экспертов и специалистов налогоплательщику предлагается уточнить свои налоговые обязательства.

Заключение

Таким образом, снижение неопределенности в вопросах сроков представления и достаточности подтверждающих документов с помощью нового способа построения взаимоотношений налогоплательщиков с налоговыми органами в процессе досудебного разрешения налоговых споров в результате взаимосогласительных процедур позволит трансформировать функции ФНС России с защиты в основном фискальных интересов государства на регулирующие и стимулирующие, что позволит создать комфортные условия для самостоятельной уплаты налогов организациями, а также позволит снизить административные издержки участников всего налогового процесса.

Библиография

1. Баренбойм П.Д., Гаджиев Г.А., Лафитский В.И., Май В.А. Конституционная экономика. М.: Юстицинформ, 2006. 528 с.
2. Кучеров И.И. Налоговое право зарубежных стран. М.: Центр ЮрИнфоР, 2003. 384 с.
3. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (с изм. и доп.) // СПС «КонсультантПлюс». URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/.
4. Об утверждении форм документов, предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации и используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, оснований и порядка продления срока проведения выездной налоговой проверки, требований к документам, представляемым в налоговый орган на бумажном носителе, порядка взаимодействия налоговых органов по выполнению поручений об истребовании документов, требований к составлению акта налоговой проверки, требований к составлению акта об обнаружении фактов, свидетельствующих о предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации налоговых правонарушениях (за исключением налоговых правонарушений, дела о выявлении которых рассматриваются в порядке, установленном статьей 101 Налогового кодекса Российской Федерации): приказ ФНС России от 07.11.2018 № ММВ-7-2/628@. URL: <http://www.pravo.gov.ru>.
5. Пепеляев С.Г. Налоги: реформа и практика. М.: Статут, 2005. 285 с.
6. Разгулина М.Г. Разъяснение и информирование: изменения с 2007 г. // Налоговая политика и практика. 2006. № 8(44). С. 10-13.
7. Ряховский Д.И. Трансформация налогового контроля в современных условиях // Modern Economy Success. 2020. № 2. С. 246-255.
8. Смирных С.Е. Вопросы реализации права налогоплательщиков на получение достоверной информации о налогах и сборах // Право и политика. 2006. № 7. С. 130-132.
9. Феоктистов И.А. Новое в Налоговом кодексе: анализ поправок. М.: Главбух, 2008. 127 с.
10. Якушев Н.О. Субъективные права и интересы в налоговом праве // Финансовое право. 2006. № 9. С. 29-32.

**Requirements for the submission of documents (information):
order, terms of submission, grounds for issuing and declaring
illegal, consequences of non-execution**

Oksana S. Popova

Senior Lecturer

Department of tax and tax administration,
Financial University under the Government of the Russian Federation,
125993, 49 Leningradskii av., Moscow, Russian Federation;
e-mail: o.popova@legicon.ru

Mariya B. Antonova

Certified Auditor, Practitioner,
Assistant,

Department of taxes and tax administration,
Financial University under the Government of the Russian Federation,
125993, 49 Leningradskii av., Moscow, Russian Federation;
e-mail: MBAntonova@fa.ru

Abstract

The article discusses the grounds and procedure for filing a claim to a taxpayer, terms of submission of documents by taxpayers and the possibility of their extension, grounds for refusing to submit documents, as well as individual cases of requesting documents (information). The article presents two approaches that exist in parallel in judicial practice on the legality of a tax authority's request outside the framework of tax audits, about which there is no common understanding. The author talks about the responsibility of the taxpayer in case of failure to submit documents (information) at the request of tax authority. As an example, we consider three similar court cases on challenging the requirements for the retrieval of documents (information), as well as decisions on prosecution for failure to submit documents (information). The authors conclude that reducing the uncertainty regarding the timing of the submission and sufficiency of supporting documents by using a new method of building relationships between taxpayers and tax authorities in the process of pre-trial resolution of tax disputes as a result of mutual agreement procedures will allow transforming the functions of the Federal Tax Service of Russia from protecting mainly the fiscal interests of the state into regulating and stimulating, which will create comfortable conditions for organizations to pay taxes on their own, as well as reduce the administrative costs of participants in the entire tax process.

For citation

Popova O.S., Antonova M.B. (2020) Trebovaniya o predstavlenii dokumentov (informatsii): poryadok, sroki ispolneniya, osnovaniya vystavleniya i priznaniya nezakonnymi, posledstviya neispolneniya [Requirements for the submission of documents (information): order, terms of submission, grounds for issuing and declaring illegal, consequences of non-execution]. *Ekonomika: vchera, segodnya, zavtra* [Economics: Yesterday, Today and Tomorrow], 10 (11A), pp. 247-262. DOI: 10.34670/AR.2020.29.17.025

Keywords

Requirement for the submission of documents (information), tax audit, tax dispute, taxpayer, tax.

References

1. Barenboim P.D., Gadzhiev G.A., Lafitskii V.I., Mau V.A. (2006) *Konstitutsionnaya ekonomika* [Constitutional economics]. Moscow: Yustitsinform Publ.
2. Feoktistov I.A. (2008) *Novoe v Nalogovom kodekse: analiz popravok* [New in the Tax Code: analysis of amendments]. Moscow: Glavbukh Publ.
3. Kucherov I.I. (2003) *Nalogovoe pravo zarubezhnykh stran* [Tax law of foreign countries]. Moscow: Tsentr YurInfoR Publ.
4. Nalogovyi kodeks Rossiiskoi Federatsii (chast' pervaya) ot 31.07.1998 № 146-FZ (s izm. i dop.) [Tax Code of the Russian Federation (part one) No. 146-FZ of July 31, 1998 (with amendments and additions)]. SPS "KonsultantPlyus" [SPS Consultant]. Available at: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671 [Accessed 16/11/2020].
5. *Ob utverzhdenii form dokumentov, predusmotrennykh Nalogovym kodeksom Rossiiskoi Federatsii i ispol'zuemykh nalogovymi or-ganami pri realizatsii svoikh polnomochii v otnosheniyakh, reguliruemyykh zakonodatel'stvom o nalogakh i sborakh, osnovanii i poryad-ka prodleniya sroka provedeniya vyezdnogo nalogovoi proverki, trebovaniy k dokumentam, predstavlyaemym v nalogovyi organ na bu-mazhnom nositele, poryadka vzaimodeistviya nalogovykh organov po vypolneniyu poruchenii ob istrebovaniy dokumentov, trebovaniy k sostavleniyu akta nalogovoi proverki, trebovaniy k sostavleniyu akta ob obnaruzhenii faktov, svidetel'stvuyushchikh o predusmotrennykh Nalogovym kodeksom Rossiiskoi Federatsii nalogovykh pravonarusheniyakh (za isklyucheniem nalogovykh pravonarushenii, dela o vyyavlenii kotorykh rassmatrivyutsya v poryadke, ustanovlennom stat'ei 101 Nalogovogo kodeksa Rossiiskoi Federatsii): prikaz FNS Rossii ot 07.11.2018 № MMV-7-2/628@* [On the approval of the forms of documents provided for by the Tax Code of the Russian Federation and used by the tax authorities in the exercise of their powers in relations regulated by the legislation on taxes and fees, the grounds and procedure for extending the term of the on-site tax audit, requirements for documents submitted to the tax authority on paper, the procedure for interaction of tax authorities in fulfilling orders to request documents, requirements for drawing up a tax audit report, requirements for drawing up an act on the discovery of facts testifying to tax laws provided for by the Tax Code of the Russian Federation violations (with the exception of tax offenses, cases on the identification of which are considered in the manner prescribed by Article 101 of the Tax Code of the Russian Federation): Order of the Federal Tax Service of Russia No. MMB-7-2/628@ of November 07, 2018]. Available at: <http://www.pravo.gov.ru> [Accessed 16/11/2020].
6. Pepelyaev S.G. (2005) *Nalogi: reforma i praktika* [Taxes: Reform and Practice]. Moscow: Statut Publ.
7. Razgulina M.G. (2006) Raz'yasnenie i informirovanie: izmeneniya s 2007 g. [Explanation and information: changes since 2007]. *Nalogovaya politika i praktika* [Tax policy and practice], 8(44), pp. 10-13.
8. Ryakhovskii D.I. (2020) Transformatsiya nalogovogo kontrolya v sovremennyykh usloviyakh [Transformation of tax control in modern conditions]. *Modern Economy Success*, 2, pp. 246-255.
9. Smirnykh S.E. (2006) Voprosy realizatsii prava nalogoplatel'shchikov na poluchenie dostovernoy informatsii o nalogakh i sborakh [Issues of the implementation of the right of taxpayers to receive reliable information about taxes and fees]. *Pravo i politika* [Law and Politics], 7, pp. 130-132.
10. Yakushev N.O. (2006) Sub'ektivnye prava i interesy v nalogovom prave [Subjective rights and interests in tax law]. *Finansovoe pravo* [Financial law], 9, pp. 29-32.