



COLEMAN LEGAL SERVICES



Статья: «Когда осмотр помещений и территорий контрагента проверяемого налогоплательщика признают незаконным».

Автор: Павел Зюков, управляющий партнер и руководитель налоговой практики юридической компании Coleman Legal Services, член Совета Московского отделения «Опоры России»

Очень часто налоговики используют любые возможности, предоставленные нормами законодательства, чтобы собрать доказательства обоснованности доначислений. Так, например, в настоящее время инспекторы могут осмотреть не только помещение налогоплательщиков, но и помещения и территории их контрагентов, если заподозрят, что налогоплательщик и его контрагент аффилированные лица.

Однако доказать правомерность своих действий инспекторам удастся не всегда, ведь уже несколько лет назад Верховный суд РФ высказывался по данному вопросу не в пользу налоговых органов.

В частности, по общему правилу, установленному в пп. 6 п. 1 ст. 31 НК РФ, п. 1 ст. 82 НК РФ налоговики в рамках мероприятий налогового контроля имеют право осматривать любые используемые налогоплательщиком для своей финансово-хозяйственной деятельности помещения (производственные, складские, торговые и иные), документы и предметы.

В целях исполнения п. 2 ст. 91 НК РФ налоговики могут производить осмотр для определения правомерности ведения налогового учета проверяемого налогоплательщика.

Стоит отметить, что осмотр территорий, помещений, документов и предметов может производиться исключительно на основании мотивированного постановления должностного лица налогового органа, производящего осмотр, в котором должны быть приведены объективные причины для такого осмотра и которое должно быть завизировано начальником инспекции или его заместителем (п. 2 ст. 92 НК РФ). Указанное правило также закреплено и для производства выемки (п. 1 ст. 94 НК РФ).

При этом налогоплательщику или его представителю предоставляется право не только участвовать при осуществлении осмотра и выемки, но и контролировать все действия инспекторов, совершаемые при указанных контрольных мероприятиях (п. 3 ст. 92, п. 3 ст. 94 НК РФ).

Что касается выемки, то стоит отметить, что в силу п. 5 ст. 94 НК РФ налоговики не имеют права изымать документы и предметы, которые не имеют никакого отношения к предмету налоговой проверки.

По окончании процедуры выемки налоговики обязаны вручить налогоплательщику копию протокола о выемке документов и предметов с детальным описанием каждого изъятого документа (предмета) (п. 10 ст. 94 НК РФ).

Таким образом, из взаимосвязанных положений п. 1 ст. 92, п. 1 ст. 94 и пп. 2, 6 п. 1 ст. 31, п. 1 ст. 82 НК РФ следует, что при проведении выездной налоговой проверки в отношении конкретного налогоплательщика инспекторы могут осуществлять осмотр лишь

тех территорий, помещений, а также документов и предметов, которые там могут быть обнаружены, включая их выемку, но только лишь при условии, что они используются налогоплательщиком для извлечения дохода (прибыли) либо связаны с содержанием объектов налогообложения.

Право налогового органа на осмотр территорий или помещений контрагентов проверяемого налогоплательщика в случаях, когда такие территории и помещения не используются проверяемым налогоплательщиком для извлечения дохода (прибыли) и не связаны с содержанием объектов налогообложения, а равно изъятие предметов, принадлежащих контрагентам налогоплательщика, приведенные выше нормы НК РФ не предусматривают.

Так, согласно содержанию Апелляционного определения Апелляционной коллегии Верховного Суда РФ от 27.08.2019 № АПЛ19-333 разъяснение, содержащееся в письме ФНС России от 16.10.2015 № СД-4-3/18072, в части, допускающей проведение налоговыми органами мероприятий налогового контроля посредством осмотра помещений и территорий в отношении контрагентов проверяемого налогоплательщика, а также третьих лиц - участников сделки, когда такие помещения и территории не используются проверяемым налогоплательщиком для извлечения дохода (прибыли) и не связаны с содержанием объектов налогообложения, не соответствует действительному смыслу п. 1 ст. 92 НК РФ, который предусматривает проведение названного мероприятия налогового контроля исключительно в отношении проверяемого налогоплательщика.

В Апелляционном определении Апелляционной коллегии Верховного Суда РФ от 27.08.2019 № АПЛ19-333 суд также указал, что вышеприведенное разъяснение ФНС России фактически расширяет круг лиц, в отношении которых может быть проведено обозначенное выше мероприятие налогового контроля, что влечет изменение правового регулирования соответствующих налоговых отношений, что недопустимо.

Соответственно, нормами действующего законодательства о налогах и сборах не допускается проведение налоговыми органами мероприятий налогового контроля посредством осмотра помещений и территорий в отношении контрагентов проверяемого налогоплательщика, а также третьих лиц - участников сделки, когда такие помещения и территории не используются проверяемым налогоплательщиком для извлечения дохода (прибыли) и не связаны с содержанием объектов налогообложения (см. также Письмо ФНС России от 14.10.2019 № СА-4-7/21065).

Аналогичный вывод был изложен в постановлениях Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 28.12.2021 № Ф04-7935/2021 по делу № А70-4498/2021, Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 15.11.2019 № Ф02-5677/2019 по делу № А69-3241/2018, в котором судьи признали незаконным постановление о проведении осмотра территорий, помещений контрагента налогоплательщика требованиям действующего законодательства, поскольку указанное препятствует контрагенту налогоплательщика в реализации права на свободное осуществление предпринимательской деятельности.

Поэтому в целях оценки действий налоговиков предлагаем рассмотреть практический пример, анализ которого позволит определить, в каких случаях осмотр и выемку можно

признать незаконными и в каких ситуациях налоговики все же смогут доказать правомерность осуществления названных контрольных мероприятий.

В ходе проведения выездной налоговой проверки налогоплательщика со стороны инспекторов было принято постановление о проведении осмотра территорий, помещений, документов и предметов в отношении самого налогоплательщика.

Кроме того, со стороны инспекции было также принято постановление о производстве выемки, изъятия документов и предметов у этого же налогоплательщика, а также в иных помещениях, где могут располагаться документы, предметы, информация, имеющие отношения к финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика.

Однако по результатам осмотра выяснилось, что налоговым органом был произведен также осмотр в помещении, принадлежащем не только налогоплательщику, но и в помещении, арендуемом сторонним юридическим лицом, – контрагентом налогоплательщика, у которого в ходе осмотра со стороны налогового органа было изъято его имущество в виде персонального компьютера директора и главного бухгалтера.

Были ли правомерны действия налоговиков, разберемся на данном примере.

Так, первой ошибкой налоговиков в названном случае послужило прямое нарушение процедуры проведения осмотра, установленной в п. 1 ст. 92 НК РФ, а также процедуры производства выемки, установленной в п. 1 ст. 94 НК РФ, поскольку осмотр и выемка были проведены без наличия мотивированных постановлений должностного лица налогового органа по месту нахождения контрагента налогоплательщика. Стоит также отметить, что инспекторы не учли, что принадлежащее контрагенту налогоплательщика имущество, было незаконно изъято должностными лицами налогового органа, несмотря на то, что указанное имущество не имело прямого отношения непосредственно к хозяйственной деятельности налогоплательщика, так и к предмету выездной налоговой проверки, проводимой в его отношении, в том числе и потому, что контрагент налогоплательщика не был перечислен в постановлении о производстве выемки у налогоплательщика и ему не направлялось требование о добровольной выдаче документов и предметов до их принудительной выемки (определение Верховного Суда РФ от 18.01.2022 № 306-ЭС21-26327 по делу № А06-14570/2019).

Более того, налоговый орган нарушил процедуру производства осмотра и выемки, поскольку не имел права проводить осмотр тех территорий и помещений, которые принадлежали контрагенту налогоплательщика, а тем более изымать принадлежащее данному контрагенту имущество (определение Верховного Суда РФ от 11.06.2021 № 310-ЭС21-8061 по делу № А36-540/2020, постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 28.12.2021 № Ф04-7935/2021 по делу № А70-4498/2021).

Также в нарушение положений п. 3 ст. 92 НК РФ инспекторы не уведомили контрагента налогоплательщика о времени и месте проведения осмотра, также как в нарушение положений п. 10 ст. 94 НК РФ не вручили и не направили ему копию протокола о выемке сервера (постановление Арбитражного суда Уральского округа от 28.05.2020 № Ф09-1849/20 по делу № А76-21181/2019).

Таким образом, можно сделать вывод, что нормы НК РФ не предусматривают право налогового органа на осмотр территорий или помещений, а также на производство выемки документов и предметов у контрагента налогоплательщика, так как территории и

помещения, на которых были осуществлены осмотр и выемка, не были обозначены в постановлениях о проведении осмотра и производстве выемки, а также не использовались налогоплательщиком для ведения предпринимательской деятельности.

Кроме того, действия инспекторов по производству выемки нарушили законные права и интересы контрагента налогоплательщика в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности, предоставленные ему Конституцией РФ, так как не отвечают требованиям справедливости, ограничивают его возможность по реализации права на свободное осуществление предпринимательской и иной не запрещенной законом экономической деятельности (ст. 34, 35, 55 Конституции РФ).

Следовательно, в анализируемом практическом примере должностные лица налогового органа не имели права при проведении выездной проверки налогоплательщика проводить осмотр тех территорий и помещений, которые принадлежат его контрагенту и не имеют отношения к деятельности налогоплательщика, а также производить выемку предметов и документов, принадлежащих контрагенту налогоплательщика, поскольку:

- осмотр и выемка проведены без мотивированных постановлений должностного лица налогового органа;
- налоговый орган нарушил процедуру производства осмотра и выемки, так как не имел права проводить осмотр тех территорий и помещений, которые принадлежали контрагенту налогоплательщика, а тем более изымать принадлежащее ему имущество;
- инспекторы не уведомили контрагента налогоплательщика о времени и месте проведения осмотра сервера, принадлежащего последнему, равно как в нарушение положений п. 10 ст. 94 НК РФ не вручили и не направили ему копию протокола о выемке;
- изъятое имущество не имело никакого отношения к предмету выездной налоговой проверки налогоплательщика, так как принадлежало иному лицу и не находилось в помещении, принадлежащем налогоплательщику.

Теперь следует рассмотреть противоположный случай, когда налоговики провели осмотр и выемку у контрагента налогоплательщика, но при этом надлежащим образом уведомили его о производстве указанных мероприятий и аргументировали этот тем, что контрагент и сам проверяемый налогоплательщик являются взаимозависимыми лицами, сославшись на письмо ФНС России от 17.09.2021 № СД-4-2/13234@, в котором надзорный орган отметил, что инспекторы могут провести выемку и у контрагента налогоплательщика, если имеются достаточные основания полагать, что указанные лица являются взаимозависимыми.

Так, например, в постановлении Арбитражного суда Московского округа от 28.02.2019 № Ф05-740/2019 по делу № А40-17635/2018 судьи пришли к выводу о том, что налоговики на законных основаниях провели осмотр и выемку документов у контрагента налогоплательщика, поскольку указанные лица являлись взаимозависимыми, а изъятые документы имели прямое отношение к финансово-хозяйственной деятельности проверяемого налогоплательщика.

Схожий вывод был сделан в определении Верховного Суда РФ от 18.03.2020 № 305-ЭС20-2116 по делу № А40-58951/2019, в котором судьи отметили, что нормы НК РФ не ограничивают проведение осмотра и выемки только по месту регистрации налогоплательщика, в силу чего инспекторы могут провести указанные мероприятия и у

его контрагента, если есть достоверные основания полагать, что документы, относящиеся к финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика и к предмету налоговой проверки, проводимой в его отношении, находятся именно у контрагента налогоплательщика, указанные лица являются взаимозависимыми, а процедура и порядок указанных мероприятий налогового контроля со стороны проверяющих не были нарушены.

Налоговый кодекс не ограничивает производство выемки документов и предметов исключительно местом регистрации налогоплательщика, указанным в его учредительных документах. Инспекцией установлены источники получения документов и предметов, содержащих информацию, относящуюся к предмету ВМП, и имеющих отношение к финансово-хозяйственной деятельности проверяемого налогоплательщика в проверяемом периоде (см. также постановление Арбитражного суда Московского округа от 11.12.2019 № Ф05-21617/2019 по делу № А40-282571/2018).

Также следует отметить, что если с требованием о признании незаконным осмотра или выемки обратится не контрагент налогоплательщика, а сам налогоплательщик, то существует большая вероятность в удовлетворении его требований, ведь в таком случае, как считают судьи, действия налоговиков не нарушают права и законные интересы налогоплательщика несмотря на то, что такой осмотр или выемка, произведенные у контрагента, в данном случае является неправомерными (постановление Арбитражного суда Центрального округа от 10.02.2021 № Ф10-5335/2020 по делу № А36-540/2020, определение Верховного Суда РФ от 11.06.2021 № 310-ЭС21-8061 по делу № А36-540/2020).