
**ПРАВОВЫЕ ОСНОВЫ КОМИССИЙ ПО
ЛЕГАЛИЗАЦИИ НАЛОГОВОЙ БАЗЫ**

**LEGAL BASIS FOR THE COMMISSIONS FOR
THE LEGALIZATION OF THE TAX BASE**

Аннотация

Повышение собираемости налогов путем побуждения налогоплательщиков к добровольному исполнению налоговых обязанностей представляется благом как для налоговых органов, так и для самих налогоплательщиков, поскольку позволяет первым повысить эффективность своей деятельности, а последним избежать негативных последствий налоговых проверок. Существовавшие ранее комиссии по легализации налоговой базы в некоторой мере выполняли данную функцию. В настоящее время комиссии по легализации формально отменены, однако на практике, получив иные названия, продолжили свое существование. Целью статьи является рассмотрение вопроса о правовых основах деятельности таких комиссий в настоящее время – после их отмены ФНС России.

Ключевые слова:

налоговая база, налогоплательщик, налоговый контроль

Abstract

Increasing tax collection by encouraging taxpayers to voluntarily fulfill their tax obligations is a good for both tax authorities and taxpayers themselves. It assists tax authorities in increasing the efficiency of their activities and taxpayers in preventing negative consequences of tax audits. Pre-existing commissions on the legalization of the tax base performed to some extent this function. Currently, the legalization commissions have been formally abolished, but in practice, they continued to exist under new names. The purpose of this article is to consider the issue of the legal basis for the activities of such commissions at the present time, after their cancellation by the Federal Tax Service of Russia.

Keywords:

tax base, taxpayer, tax control

Основными критериями эффективности налоговой системы являются уровень собираемости налогов и уровень расходов на их взимание [1, с. 43]. С целью оптимизации последних принимаются различные меры. Среди таких мер можно выделить существовавшие ранее на уровне писем ФНС России комиссии по легализации налоговой базы. Их деятельность регулировалась письмом ФНС России № АС-4-2/12722 от 17.07.2013 «О работе комиссий налоговых органов по легализации налоговой базы» и письмом ФНС России от 25.07.2017 № ЕД-4-15/14490@ «О работе комиссии по легализации налоговой базы и базы по страховым взносам».

В качестве цели деятельности указанных комиссий называлось увеличение поступлений налогов и страховых взносов в бюджет путем побуждения налогоплательщиков к самостоятельному уточнению налоговых обязательств и предупреждения нарушений налогового законодательства в последующих периодах.

Как отмечала Т. В. Приезжих [2]: «Комиссии дают возможность налоговому органу и компании договориться об исправлении ситуации, а также избежать длительных проверочных процедур, судебных разбирательств и споров. Это и есть одна из главных целей создания данного совещательного органа».

Налогоплательщик, руководствуясь вышеназванными письмами ФНС России, мог заранее оценить вероятность вызова на заседание комиссии по легализации налоговой базы. Налогоплательщику также заблаговременно направлялись сведения о фактах отклонения и иные вопросы, ответы на которые планировалось получить в рамках заседания. По итогам работы комиссии налогоплательщику предоставлялись рекомендации об устранении нарушений. При неявке налогоплательщика последний подлежал ответственности по ст. 19.4 КоАП РФ, а также в отношении такого налогоплательщика мог быть поставлен вопрос о подготовке материалов для назначения выездной налоговой проверки.

В апреле 2017 года письмом ФНС России от 21.03.2017 № ЕД-4-15/5183@ «О комиссии по легализации налоговой базы» отменено письмо ФНС России от 17.07.2013 № АС-4-2/12722 «О работе комиссий налоговых органов по легализации налоговой базы», но лишь «...в части организации работы комиссий по вопросам правильности формирования налоговой базы и полноты уплаты налогоплательщиками (налоговыми агентами)...» Окончательно письмо от 17.07.2013 отменено письмом ФНС России от 25.07.2017 № ЕД-4-15/14490@ «О работе комиссии по легализации налоговой базы и базы по страховым взносам». В июле 2020 года последнее также было отменено письмом ФНС России от 07.07.2020 № БС-4-11/10881@.

Письмом от 02.12.2021 № ЕА-4-15/16838 «О направлении уведомлений о вызове налогоплательщика в налоговый орган в рамках пп. 4 п. 1 ст. 31 НК РФ» ФНС России отдельно отметила, что вызов в налоговые органы на заседание комиссий по легализации налоговой базы является нарушением, поскольку в таком случае «...налоговыми органами нарушается порядок истребования документов, предусмотренный статьями 93, 93.1 Кодекса, а также подменяются мероприятия налогового контроля, предусмотренные пунктом 3 статьи 88 Кодекса».

В то же время на практике комиссии не перестали существовать и в настоящее время могут именоваться как «рабочая группа», «рабочее совещание».

Сама по себе деятельность налоговых комиссий не может быть оценена исключительно положительно, либо исключительно отрицательно. С одной стороны,

благодаря комиссиям по легализации, налогоплательщик может оценить перспективы доначисления налогов, привлечения к ответственности и предотвратить будущую проверку. У налоговых органов, в свою очередь, появляется некий механизм дополнительного воздействия на налогоплательщика в целях повышения собираемости налогов. С другой стороны, отмечаются недостатки комиссий по легализации. Например, В. Ваюкин пишет [3]: «...такой подход налоговиков дает возможность фактически переложить ответственность с действительных выгодоприобретателей на добросовестных налогоплательщиков». Кроме того, данный инструмент может использоваться и в целях оказания давления на налогоплательщика под угрозой проведения проверок, доначисления налога и привлечения к ответственности. А. В. Ильин рассматривает комиссии как дополнительную возможность для совершения коррупционных нарушений и предлагает исключать личное общение налоговых органов и налогоплательщиков [4].

Существуют ли правовые основания для деятельности налоговых комиссий в настоящее время – после отмены писем ФНС России?

Для начала следует определить, что такое налоговый контроль. Определению данного понятия посвящена ст. 82 НК РФ, но из её содержания можно установить лишь, что налоговый контроль – это контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах. Такой контроль осуществляется в форме налоговых проверок, получения объяснений, проверки данных учета и отчетности, осмотра помещений и территорий, а также в иных формах, предусмотренных НК РФ.

Более полное определение предложено Д. В. Тютиным [5, с. 574]: «...налоговый контроль – вид деятельности налоговых органов, урегулированный НК РФ, целями которого являются получение информации об исполнении частными субъектами налоговых правоотношений своих обязанностей, установление оснований для их принудительного исполнения и привлечения к налоговой ответственности».

Комиссии по легализации как мероприятия налогового контроля не поименованы в ст. 82 НК РФ. Однако налоговый контроль может осуществляться также путем получения пояснений. Согласно пп. 4 п. 1 ст. 31 НК РФ налоговые органы вправе вызывать налогоплательщиков для дачи пояснений в связи с уплатой (удержанием и перечислением) ими налогов и сборов либо в связи с налоговой проверкой, а также в иных случаях, связанных с исполнением ими законодательства о налогах и сборах. Стоит отметить, что вызов в таком случае правомерен только для дачи пояснений.

Предоставление документов на такую комиссию возможно лишь добровольно, что следует из письма ФНС России от 02.12.2021 № ЕА-4-15/16838.

Согласно письму ФНС России от 17.07.2013 № АС-4-2/12837 «О рекомендациях по проведению мероприятий налогового контроля, связанных с налоговыми проверками», налогоплательщик может вызываться, если от него требуется получить пояснения непосредственно, в том числе в рамках заседания комиссии налогового органа по легализации налоговой базы. Исходя из вышеизложенного, можно заключить, что заседание комиссии – это форма налогового контроля, поскольку удовлетворяет названной Д. В. Тютиным цели получения информации об исполнении частными субъектами налоговых правоотношений своих обязанностей. Из поименованных форм налогового контроля заседания налоговых комиссий можно отнести к получению объяснений налогоплательщика.

Нарушает ли деятельность комиссий по легализации права налогоплательщиков? Суды, например, Арбитражный суд Приморского края, указывают, что налоговые комиссии не нарушают прав налогоплательщиков, а протоколы заседаний таких комиссий и уведомление о вызове налогоплательщика не являются обязательными и не устанавливают обстоятельств, которые могут иметь значение для дальнейших мероприятий налогового контроля [6]. Е. С. Ефремова отмечает [7]: «...удержание налогоплательщиков от совершения нарушений и предоставление им реальной возможности исправления уже допущенных ошибок не может расцениваться как нарушение их прав и интересов».

А. В. Брызгалин, напротив, усматривает в вызове налогоплательщика нарушение прав последнего [8]: «...что нам фактически говорит суд – налоговики вправе «дёргать» налогоплательщика, когда им это вздумается, если у них есть какие-то «подозрения», да ещё и под страхом привлечения к ответственности в виде штрафа по ст. 19.4 КоАП РФ». В данном контексте можно привести позицию Конституционного суда РФ, согласно которой Налоговый кодекс РФ исходит из недопустимости причинения неправомерного вреда при проведении налогового контроля. В противном случае налоговый контроль может превратиться из необходимого инструмента налоговой политики в инструмент подавления экономической самостоятельности и инициативы, чрезмерного ограничения свободы предпринимательства и права собственности [9].

Р. Шишкин рассматривает налоговые комиссии как попытку подмены классических контрольных мероприятий в форме налоговых проверок понуждением к добровольному уточнению обязательств и доплате НДС в бюджет [10].

Соглашаясь с вышеназванными позициями, хотелось бы отметить следующее. Целью налоговой проверки является контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах. Такой контроль должен осуществляться в рамках процедуры, установленной законом, которая является гарантией защиты прав налогоплательщика. При этом проверки не должны превращаться из контрольных мероприятий в мероприятия, единственной целью которых является привлечение налогоплательщика к ответственности и доначисление налогов. Представляется, что данное соображение является одной из причин запрета проведения повторных выездных проверок (за исключением установленных НК РФ случаев). В то же время, если при повторной выездной проверке выявлены нарушения, которые не были обнаружены при первоначальной проверке, налогоплательщик не подлежит налоговой ответственности. Повторная выездная проверка в том числе не должна быть способом исправления ошибок первоначальной.

Во время заседаний налоговых комиссий исследуются вопросы, которые в последующем могут стать предметом выездной налоговой проверки. Налогоплательщик дает по таким вопросам свои пояснения. По результатам предоставленных пояснений налоговый орган имеет возможность исправить допущенные ошибки, получить дополнительные сведения. В таком случае при проведении последующей выездной проверки налоговый орган будет обладать информацией о том, на какие аспекты деятельности налогоплательщика следует обратить внимание, какие документы истребовать. Акцент выездной проверки смещается с контроля на привлечение налогоплательщика к налоговой ответственности и доначисление налогов. Однако налогоплательщик также получает некоторую информацию от налоговых органов и имеет возможность заранее подготовиться к проводимым мероприятиям.

Представляется, что в контексте связи налоговых комиссий и налоговых проверок, с учетом ранее приведенной позиции Конституционного суда РФ, проведение комиссий по легализации следует учитывать в сроках будущей выездной налоговой проверки. В противном случае налоговые органы вправе осуществлять некоторые мероприятия за рамками выездной налоговой проверки, вмешиваясь в

деятельность налогоплательщика без учета ограничений по срокам, установленным законом.

Подводя итог, можно заключить, что комиссии по легализации налоговой базы в настоящее время могут существовать в виде получения пояснений от налогоплательщиков. Вопрос о том, нарушают ли такие комиссии права налогоплательщиков, не является однозначным, однако в целях защиты прав последних, поддержания принципа правовой определенности деятельность комиссий все же следует урегулировать.

Список использованных источников

1. Минаков, А. В. Собираемость налогов как критерий бюджетно-налоговой безопасности / А. В. Минаков. – Текст : электронный // Экономический анализ: теория и практика. – Июнь 2003. – №6. – С. 43-49. – URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/sobiraemost-nalogov-kak-kriteriy-byudzhetno-nalogovoy-bezopasnosti/viewer> (дата обращения: 07.11.2022). – Режим доступа: Научная электронная библиотека «КиберЛенинка».

2. Комиссии по легализации налоговой базы должны помочь налогоплательщикам области уточнить свои налоговые обязательства. – Текст : электронный // Федеральная налоговая служба Российской Федерации : официальный сайт. – 2019. – URL: https://www.nalog.gov.ru/rn28/news/activities_fts/8997212/ (дата обращения: 08.11.2022).

3. Ваюкин, В. Не пора ли легализовать комиссии по легализации? / В. Ваюкин. – Текст : электронный // Адвокатская газета : [сайт]. – 2022. – 01 мар. – URL: <https://www.advgazeta.ru/mneniya/ne-pora-li-legalizovat-komissii-po-legalizatsii/> (дата обращения: 07.11.2022).

4. Ильин, А. В. О проблеме неполного исчисления налогов налоговыми органами в ходе налогового контроля / А. В. Ильин. – Текст : электронный // Вестник университета. – 2020. – №5. – С. 186-192. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/o-probleme-nepolnogo-ischisleniya-nalogov-nalogovymi-organami-v-hode-nalogovogo-kontrolya/viewer> (дата обращения: 15.11.2022). – Режим доступа: Научная электронная библиотека «КиберЛенинка».

5. Тютин, Д. В. Налоговое право: курс лекций / Д. В. Тютин. 2020. – Текст : электронный – URL

[http://www.consultant.ru/edu/student/download_books/book/tiutin dv nalogovoe pravo/](http://www.consultant.ru/edu/student/download_books/book/tiutin_dv_nalogovoe_pravo/) (дата обращения 15.11.2022). – Режим доступа: КонсультантПлюс.

6. Решение Арбитражного суда Приморского края по делу №51-1979/2022 от 16.05.2022. – Текст : электронный // Картоотека арбитражных дел : официальный сайт. – 2022. – URL: https://kad.arbitr.ru/Document/Pdf/be1af696-182e-4c48-ad2e-1d8f3165ed5a/a9bc99d5-2e4f-4155-9a69-63884ff90de2/A51-1979-2022_20220516_Reshenie.pdf?isAddStamp=True (дата обращения: 11.11.2022).

7. Ефремова, Е. С. О критике налоговых комиссий и налоговом комплаенсе / Е. С. Ефремова. – Текст : электронный // Журнал «Налоги». – 2021. – №2. С. 38-41. // URL: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 12.11.2022).

8. Брызгалин А. В. ИФНС вправе вызывать налогоплательщиков для дачи пояснений в связи с уплатой ими налогов вне рамок налоговой проверки (Постановление ФАС Дальневосточного округа от 27.03.2013 № Ф03-917/2013). А я не согласен.... / А. В. Брызгалин. – Текст : электронный // О налогах и о жизни : [сайт]. – 2013. – 17 мая. – URL: <https://www.nalog-briz.ru/2013/05/27032013-03-9172013.html> (дата обращения: 18.11.2022).

9. Постановление Конституционного Суда РФ от 17.03.2009 № 5-П «По делу о проверке конституционности положения, содержащегося в абзацах четвертом и пятом пункта 10 статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации, в связи с жалобой общества с ограниченной ответственностью «Варм». – Текст: электронный // Собрание законодательства Российской Федерации. – 06.04.2009. – №14. – Ст. 1770. – URL: <https://szrf.ru/szrf/doc.php?nb=100&issid=1002009014000&docid=194> (дата обращения: 18.11.2022).

10. Шишкин, Р. Налоговая комиссия по НДС: как защитить свои права? / Р. Шишкин. – Текст : электронный // Журнал «Юридический справочник руководителя». – 2021. – №11. – URL: <https://delo-press.ru/journals/law/vzaimootnosheniya-s-gosudarstvennymi-organami/59850-nalogovaya-komissiya-po-nds-kak-zashchitit-svoi-prava/> (дата обращения: 19.11.2022).