

## Раздел III. Налоговый контроль

В рубрике «Налоговый контроль» размещаются материалы, посвященные процессуально-правовым и иным аспектам эффективной защиты прав налогоплательщиков, налоговых агентов и иных обязанных лиц, как в административном (внесудебном), так и в судебном порядке. В частности, рассматриваются практические вопросы применения способов, методов и приемов защиты, особенности выстраивания тактики, позиции и доказательной базы по налоговым спорам.



**Попкова Жанна Георгиевна**

старший преподаватель кафедры «Предпринимательского права» юридического факультета ФГАОУ ВО «Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского», г. Нижний Новгород  
Email: zhp75@mail.ru

### «Презумпция шестого дня» и фактическое получение требования о представлении документов: вопросы правовых последствий

Аннотация: *Статья посвящена вопросам исчисления презюмируемых сроков на получение частными субъектами требований налоговых органов о предоставлении документов и правовым последствиям истечения данных сроков.*

Ключевые слова: *налоговый контроль, требование о предоставлении документов, налоговая ответственность, исчисление сроков.*

Annotation: *Article is devoted to the calculus of ostensible terms to private entities tax compliance for documents and legal implications of the expiry of these periods.*

Keywords: *tax control, the demand for documents, tax liability calculation of time limits.*

Уполномоченным федеральным органом исполнительной власти по контролю за соблюдением налогового законодательства является ФНС России, правовой статус которой определяется Законом РФ от 21.03.1991 № 943 1 «О налоговых органах», Налоговым кодексом РФ и Постановлением Правительства РФ от 30.09.2004 № 506 «Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе».

Для реализации указанной задачи налоговые органы обладают широким кругом прав, предусмотренных в том числе статьей 31 Налогового кодекса РФ (далее – НК РФ), а также иными положениями законодательства о налогах и сборах.

Как следует из п. 1 ст. 93 НК РФ должностное лицо налогового органа, проводящее налоговую проверку, вправе истребовать у проверяемого лица необходимые для проверки документы. В случае нахождения должностного лица налогового органа, проводящего налоговую проверку, на территории налогоплательщика требование о предоставлении документов передается руководителю (законному или уполномоченному представителю) организации или физическому лицу (его законному или

уполномоченному представителю) лично под расписку. Если указанным способом требование о представлении документов передать невозможно, оно направляется в порядке, установленном п. 4 ст. 31 НК РФ.

На основании п. 3 ст. 93 НК РФ документы, которые были истребованы в ходе налоговой проверки, представляются в течение 10 дней (20 дней – при налоговой проверке консолидированной группы налогоплательщиков) со дня получения соответствующего требования.

Исходя из п. 4 ст. 93 НК РФ отказ проверяемого лица от представления запрашиваемых при проведении налоговой проверки документов или непредставление их в установленные сроки признаются налоговым правонарушением и влекут ответственность, предусмотренную ст. 126 НК РФ.

В п. 1 ст. 93.1 НК РФ предусмотрено, что должностное лицо налогового органа, проводящее налоговую проверку, вправе истребовать у контрагента или у иных лиц, располагающих документами (информацией), касающимися деятельности проверяемого налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента), эти документы (информацию). Истребование документов (информации), касающихся деятельности проверяемого налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента), может проводиться также при рассмотрении материалов налоговой проверки на основании решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа о назначении дополнительных мероприятий налогового контроля.

В силу п. 5 ст. 93.1 НК РФ лицо, получившее требование о представлении документов (информации), исполняет его в течение пяти дней со дня получения или в тот же срок сообщает, что не располагает истребуемыми документами (информацией).

С учетом п. 6 ст. 93.1 НК РФ отказ лица от представления истребуемых при проведении налоговой проверки документов или непредставление их в установленные сроки признаются налоговым правонарушением и влекут ответственность, предусмотренную ст. 126 НК РФ. Неправомерное несообщение (несвоевременное сообщение) истребуемой информации признается налоговым правонарушением и влечет ответственность, предусмотренную ст. 129.1 НК РФ.

Таким образом, налоговый орган вправе истребовать в рамках контрольных мероприятий документы, как у проверяемого лица, так и у контрагента или у иных лиц, располагающих документами (информацией), касающимися деятельности проверяемого лица. Непредставление документов в установленные сроки наказуемо.

В настоящее время особую актуальность указанным вопросам придает, в частности, то, что в Определении ВС РФ от 20.02.2015 № 305 КГ14 7282 по делу № А40 172004/2013 высший судебный орган поддержал позицию судов о том, что налоговым органом соблюдены требования ст. 93.1 НК РФ, поскольку документы истребовались в рамках камеральной налоговой проверки декларации по налогу на добавленную стоимость, а из информации, указанной в требовании, прослеживается «цепочка взаимодействия» названных лиц с проверяемым налогоплательщиком. Судебные инстанции исходили из того, что положения ст. ст. 82, 93, 93.1 и 89 НК РФ не содержат оснований для ограничения истребования документов только первым контрагентом проверяемого налогоплательщика и запрета на истребование документов по цепочке сделок, связанных с первичной сделкой, у последующих организаций (контрагентов второго, третьего и последующего звена).

Несмотря на то, что в данном определении решен вопрос об отказе в передаче кассационной жалобы налогоплательщика для рассмотрения в судебном заседании Судебной коллегии по экономическим спорам ВС РФ, следует отметить, что оно активно комментируется в профессиональном сообществе.<sup>1</sup>

1 Брызгалин А.В. Налоговый орган вправе истребовать документы по «цепочке» // URL: [http://zakon.ru/blog/2015/3/9/nalogovyy\\_organ\\_vprave\\_istrebovat\\_dokumenty\\_po\\_cepochke](http://zakon.ru/blog/2015/3/9/nalogovyy_organ_vprave_istrebovat_dokumenty_po_cepochke); ВС: НК не запре-

При этом, в соответствии с п. 4 ст. 31 НК РФ в случаях направления документа налоговым органом по почте заказным письмом датой его получения считается шестой день со дня отправки заказного письма. Дни, в силу п. 6 ст. 6.1 НК РФ, следует считать рабочими, вследствие чего, в большинстве случаев, будет иметь место срок в восемь календарных дней. Требование о представлении документов по ст. 93 или по ст. 93.1 НК РФ также может быть направлено налогоплательщику по почте, и, соответственно, будет считаться полученным на шестой день со дня отправки заказного письма. В профессиональной литературе иногда можно встретить обозначение подобных норм налогового законодательства, как «презумпция шестого дня».<sup>1</sup>

Следует отметить, что действует Постановление Правительства РФ от 24.03.2006 № 160 «Об утверждении нормативов частоты сбора из почтовых ящиков, обмена, перевозки и доставки письменной корреспонденции, а также контрольных сроков пересылки письменной корреспонденции». Установленная в НК РФ общая «презумпция шестого дня» в основном коррелирует с данными нормативами, хотя в них есть и большие (до 11 дней) контрольные сроки пересылки письменной корреспонденции между городами федерального значения, административными центрами субъектов Российской Федерации.

Один из практических вопросов, как представляется, состоит в том, что на практике вполне могут иметь место ситуации, в которых дата фактического получения требования о представлении документов будет не совпадать с презюмируемой датой его получения. Соответственно, по меньшей мере, необходимо определить, с какого из этих моментов следует исчислять срок на представление документов, когда он считается нарушенным и какие правовые последствия влечет его нарушение.

Например, требование по ст. 93 НК РФ было направлено налогоплательщику по почте и фактически получено им на третий рабочий день со дня отправки заказного письма. Здесь 10-дневный срок на представление документов, вообще говоря, можно исчислить и с шестого дня со дня отправки заказного письма на основании п. 4 ст. 31 НК РФ. Соответственно, момент просрочки представления документов также будет исчисляться различно.

Решение данного вопроса, как представляется, возможно осуществить следующим образом.

Исходя из п. 3 ст. 93 НК РФ, срок на представление налогоплательщиком документов исчисляется от дня фактического получения им требования, а не от дня, когда требование считается им полученным.

Следует полагать, что «презумпция шестого дня» в контексте ст. 93 НК РФ установлена для того, чтобы налоговый орган, затребовав документы по почте и не получив их в расчетный срок, мог сделать вывод о том, что проверка по документам налогоплательщика невозможна и следует переходить к иным способам проверки (в т.ч. к истребованию документов от контрагентов налогоплательщика, к условному исчислению налога и т.д.).

Тот же подход следует и из п. 5 ст. 93.1 НК РФ: срок на представление документов для лица, от которого они истребованы, исчисляется от дня фактического получения им требования, а не от дня, когда требование считается им полученным.

Что же касается «презумпции шестого дня» для ст. 93.1 НК РФ, то она, как представляется, предусмотрена для того, чтобы налоговый орган, затребовав документы по почте и не получив их в расчетный срок, мог сделать вывод о том, что проверка

---

щает налоговикам требовать документы у контрагентов 3-го звена // URL: [http://auditsp.com/index2.php?option=com\\_content&task=view&id=7427&pop=1&page=0&Itemid=70](http://auditsp.com/index2.php?option=com_content&task=view&id=7427&pop=1&page=0&Itemid=70) и др.

1 Кустов Д.А. Направление налогового уведомления: презумпция «шестого дня» и возможность ее опровержения // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2010 г. – М., 2012. – С. 85.

налогоплательщика по документам этого контрагента (иного лица) не может быть осуществлена и следует переходить к иным способам проверки (в т.ч. к истребованию документов от иных контрагентов, к условному исчислению налога и т.д.).

С этой точки зрения, фактическое неполучение налогоплательщиком (его контрагентом или иным лицом) требования о представлении документов означает и невозможность привлечения их к ответственности по ст. 126 (ст. 129.1) НК РФ за непредставление документов.

Данный подход может быть дополнительно обоснован тем, что применение штрафной ответственности к некоторому лицу возможно только тогда, когда оно четко осознает, что именно являлось противоправным и за что именно оно наказывается. Так, Д.В. Тютин полагает, что применение наказания к лицу, нарушившему законодательство, имеет смысл (в целях предупреждения правонарушений в будущем) и может быть обоснованно только в случае, если нарушение совершено виновно.<sup>1</sup> *Nemo prudens punit, quia peccatum est, sed ne peccetur* – всякий разумный человек наказывает не потому, что был совершен проступок, но для того, чтобы он не совершался впредь.<sup>2</sup> Верховный суд США в деле 2007 года «Панетти против Куортермана» рассуждал следующим образом: обвиняемый не может быть подвергнут наказанию, если он не понимает сути ожидающего его наказания, т.е. в частности, не видит прямой связи между совершенными им деяниями и вынесенным приговором.<sup>3</sup>

Соответственно, лицо, фактически не получившее требование о представлении документов, не может нести штрафную ответственность за их непредставление, хотя не исключены иные правовые последствия (в т.ч. для налогоплательщика – условное исчисление налогов налоговым органом).

#### Библиографический список:

1. Брызгалин А.В. Налоговый орган вправе истребовать документы по «цепочке» // URL: [http://zakon.ru/blog/2015/3/9/nalogovuj\\_organ\\_vprave\\_istrebovat\\_dokumenty\\_po\\_serochke](http://zakon.ru/blog/2015/3/9/nalogovuj_organ_vprave_istrebovat_dokumenty_po_serochke)
2. ВС: НК не запрещает налоговикам требовать документы у контрагентов 3-го звена // URL: [http://auditsp.com/index2.php?option=com\\_content&task=view&id=7427&por=1&page=0&Itemid=70](http://auditsp.com/index2.php?option=com_content&task=view&id=7427&por=1&page=0&Itemid=70) и др.
3. Кустов Д.А. Направление налогового уведомления: презумпция «шестого дня» и возможность ее опровержения // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2010 г. – М., 2012. – С. 85.
4. Тютин Д.В. Налоговое право: Курс лекций. // URL: <http://elibrary.ru/item.asp?id=22299768>
5. Латинские юридические изречения / Сост. проф. Е.И. Темнов. – М., 2003. – С. 264.
6. URL: [http://en.wikipedia.org/wiki/Panetti\\_v.\\_Quarterman](http://en.wikipedia.org/wiki/Panetti_v._Quarterman)

1 Тютин Д.В. Налоговое право: Курс лекций. – // URL: <http://elibrary.ru/item.asp?id=22299768> – гл. 1, п. 1.2.

2 Латинские юридические изречения. / Сост. проф. Е.И. Темнов. – М., 2003. – С. 264.

3 URL: [http://en.wikipedia.org/wiki/Panetti\\_v.\\_Quarterman](http://en.wikipedia.org/wiki/Panetti_v._Quarterman).