

# МАССОВОЕ ИЗЪЯТИЕ ПОДЛИННИКОВ ДОКУМЕНТОВ МОЖЕТ ОБЕРНУТЬСЯ ДЛЯ НАЛОГОВОЙ ИНСПЕКЦИИ НЕПРИЯТНОСТЯМИ

*Наталья Храмовская*

*ведущий эксперт по управлению документацией компании «ЭОС», член Гильдии Управляющих Документацией и ARMA International*

Анализ арбитражной практики показывает, что споры с налоговыми органами — один из основных видов арбитражных дел. На этот раз поводом для обращения в суд стало нарушение положений Налогового кодекса: налоговая инспекция не предоставила закрытому акционерному обществу «Регион» в полном объеме и в читаемом виде надлежащим образом заверенные копии изъятых у общества документов.

Решение Арбитражного суда Волгоградской области от 26 августа 2010 года по делу №А12-12728/2010 содержит несколько интересных моментов:

- Налоговая инспекция не справилась с задачей, которую сама достаточно часто ставит перед налогоплательщиками: как за 5 рабочих дней ухитриться изготовить несколько десятков тысяч страниц копий документов?
- Более того, суд не удовлетворило и качество изготовленных для организации бумажных копий.
- Попытка налоговой инспекции решить проблему за счет предоставления электронных копий документов также не увенчалась успехом, поскольку такой способ изготовления копий не предусмотрен Налоговым кодексом РФ (далее — НК РФ).
- Заверение электронных копий документов электронно-цифровой подписью уполномоченного сотрудника налоговой инспекции также не удовлетворило суд, поскольку проверить созданные в корпоративной информационной системе ФНС России электронно-цифровые подписи ни организация, ни суд не смогли.

# История событий

Спор между налоговой службой и акционерным обществом начался при проведении выездной налоговой проверки по вопросам правильности исчисления и своевременности уплаты налогов и сборов.

В рамках проверки налоговым органом на основании соответствующего постановления была проведена выемка документов у ЗАО «Регион». Для одного лишь перечисления названий папок с изъятыми документами пришлось составить семь описей общим объемом 17 страниц.

Право проведения выемки документов при проведении налоговой проверки предоставлено налоговым органам статьей 94 НК РФ. Однако эта же статья устанавливает, что в случае изъятия подлинников документов должны быть изготовлены их копии.

*Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая)  
Статья 94 «Выемка документов и предметов»*

8. В случаях, если для проведения мероприятий налогового контроля недостаточно копий документов проверяемого лица и у налоговых органов есть достаточные основания полагать, что подлинники документов могут быть уничтожены, сокрыты, исправлены или заменены, должностное лицо налогового органа вправе изъять подлинники документов в порядке, предусмотренном настоящей статьей.

При изъятии таких документов с них изготавливают копии, которые заверяются должностным лицом налогового органа и передаются лицу, у которого они изымаются. *При невозможности изготовить или передать изготовленные копии одновременно с изъятием документов налоговый орган передает их лицу, у которого документы были изъяты, в течение пяти дней после изъятия.*

То есть по закону именно налоговый орган обязан обеспечить изготовление копий и передачу их организации.

В данном случае события развивались следующим образом:

- Через 5 дней после проведения выемки документов (26 марта 2010 года) налоговый орган только уведомил общество, что за копиями можно прийти 29 марта (однако организация в этот день не смогла приехать за документами).
- 31 марта представителю ЗАО «Регион» была вручена только часть копий документов согласно описи № 5 — договоры подряда на 3006 листах. Судом были изучены копии указанных документов и установлено, что они были изготовлены путем фотографирования и частично являются нечитаемыми, а также содержат неполные экземпляры договоров.
- 5 апреля представителю ЗАО «Регион» была вручена часть оригиналов изъятых документов — 13 папок, содержащих 1143 листа.

- Остальные копии документов заявителю в бумажном виде переданы не были. Они были изготовлены налоговым органом в электронном виде и записаны на 15 DVD-дисков. Диски, согласно почтовой квитанции, были направлены в адрес организации 16 апреля и были получены ею только 21 апреля 2010 года.

## Рассмотрение дела в суде

Организация сочла, что налоговая инспекция нарушила положения Налогового кодекса, и обратилась в суд. Суд констатировал, что «копии документов в электронном виде переданы налогоплательщику с нарушением установленного *Налоговым кодексом пятидневного срока*».

Еще более интересным стал «разбор полетов» относительно правомочности вручения налогоплательщику *копий документов в электронном виде* на дисках. Суд счел, что такой способ передачи копий «не соответствует пункту 8 статьи 94 НК РФ, согласно которой изготовленные копии изъятых документов должны быть заверены должностным лицом налогового органа».

В отношении порядка заверения копий документов суд сослался на ГОСТ Р 6.30-2003 «Унифицированные системы документации. Унифицированная система организационно-распорядительной документации. Требования к оформлению документов», в котором указано, что при заверении соответствия копии документа подлиннику ниже реквизита «Подпись» проставляется заверительная надпись: «Верно», указывается должность лица, заверившего копию; ставится личная подпись, дается расшифровка подписи (инициалы, фамилия), указывается дата заверения. Но налоговики поступили иначе.

Налоговая инспекция *копии документов в электронном виде заверила электронной цифровой подписью (ЭЦП)* заместителя начальника межрайонной ИФНС России № 9 по Волгоградской области. Суду пришлось заняться изучением дисков, на которых содержались копии документов. Было установлено, что для каждой упомянутой в описи папки изъятых документов на дисках было сформировано три файла:

- файл, содержащий фотографические копии документов;
- файл с перечнем документов, содержащихся в первом файле;
- файл, содержащий сертификат электронной цифровой подписи, открыть который не удалось. Как сказано в судебном решении, при попытке сделать это «появляется окно: «неправильный файл объекта безопасности открытого ключа. Этот файл не может использоваться как: RKCS #7»».

Изучив DVD-диски, суд установил, что осуществить проверку факта заверения копий документов электронной цифровой подписью заместителя начальника налоговой инспекции возможно только с помощью программного продукта «КриптоАрт 4 Стандарт», в который занесены сертификаты открытых ключей должностных лиц Федеральной налого-

вой службы. В результате суд пришел к выводу, что «не представляется возможным сделать вывод о факте заверения документов должностным лицом налогового органа».

Ссылаясь на положения Закона «Об электронной цифровой подписи», суд указал, при каких условиях возможно использование ЭЦП должностного лица для подписания документов:

Фрагмент  
документа

*Решение Арбитражного суда Волгоградской области  
от 26 августа 2010 года по делу № А12-12728/2010*

«Использование ЭЦП должностных лиц налогового органа возможно только для подписания своих документов, во взаимоотношениях с организациями, являющимися наряду с налоговыми органами участниками информационной системы общего пользования и имеющими доступ к открытому ключу электронной цифровой подписи, предназначенному для подтверждения с использованием средств электронной цифровой подписи подлинности электронной цифровой подписи в электронном документе.

Таким образом, у организации должна быть возможность проверки подлинности ЭЦП и действия сертификата ключа подписи в электронном документе. Только при этом условии электронная цифровая подпись признается равнозначной собственноручной подписи в документе на бумажном носителе.

Использование ЭЦП уполномоченного лица при заверении документа на бумажном носителе и преобразованного в электронный документ возможно только в случае, предусмотренном нормативными правовыми актами или соглашением сторон».

Суд также указал, что статьей 94 НК РФ возможность предоставления копий документов, изъятых при выемке в электронном виде, и заверение их электронной цифровой подписью должностного лица налогового органа не предусмотрена, отсутствует и соглашение сторон по данному вопросу. Кроме того, «ЗАО «Регион» не является совместно с налоговым органом участником информационной системы общего пользования или корпоративной информационной системы, в связи с чем не имеет доступа к открытому ключу электронной цифровой подписи и не имеет возможности провести проверку подлинности электронной цифровой подписи должностного лица налогового органа в электронном документе.

Налоговым органом также не было представлено доказательств того, что программа «КриптоПро», которая содержит открытые ключи должностных лиц налоговых органов, является доступной для всех налогоплательщиков. Суд даже не поленился проверить, что на сайте Федеральной налоговой службы эти открытые ключи также не размещены.

Налоговая инспекция пыталась сослаться на то, что по запросу налогоплательщика подлинность ЭЦП могла быть подтверждена Удостоверяющим центром, но общество такой возможностью не воспользовалось. Эти доводы не были приняты, поскольку, изучив внутренний нормативный документ «Регламент Удостоверяющего центра», суд устано-

вил, что в соответствии с п. 4.7 этого документа подтверждение подлинности ЭЦП в электронном документе осуществляется на основании заявки, направляемой пользователем Удостоверяющего центра. Пользователями Удостоверяющего центра являются только работники ФНС России, зарегистрированные в Удостоверяющем центре. Предоставление информации об открытых ключах и о подлинности ЭЦП в электронных документах налогового органа лицам, не входящим в систему Федеральной налоговой службы, Регламентом не предусмотрено.

Далее было отмечено, что обязанность налогового органа по предоставлению копий документов, изъятых в ходе выемки, в пятидневный срок предусмотрена в целях обеспечения прав налогоплательщика и «предотвращения возможности *воспрепятствования его финансово-хозяйственной деятельности*». Однако представленные налоговым органом на дисках электронные копии документов, изготовленные путем фотографирования, не могли быть использованы в качестве заверенных копий ни ЗАО «Регион», ни его контрагентами ввиду отсутствия у них возможности для проверки подлинности ЭЦП. Кроме того, некоторые электронные копии были нечитаемы из-за плохого качества фотографий.

Еще суд обратил внимание на *неполноту документирования процесса выемки* и последствия этого для разбираемого спора: «Сделать вывод о предоставлении инспекцией всех копий изъятых документов не представляется возможным, так как *в описях, являющихся приложениями к протоколу выемки документов, отсутствует наименование, количество страниц и индивидуальные признаки каждого документа* (указано только наименование папок, в которые собраны документы), что не позволяет определить объем изъятых документов и, соответственно, сделать вывод о предоставлении копий именно тех документов, которые были изъятые в ходе выемки».

Все эти факты, по мнению суда, доказывают, что налоговым органом допущено неправомерное бездействие, выразившееся в непредоставлении в надлежащем виде копий изъятых документов, что нарушает права ЗАО «Регион».

Было также отмечено, что в настоящее время выездная проверка ЗАО «Регион» завершена и межрайонной ИФНС России № 9 по Волгоградской области составлен акт проверки, на который общество вправе представить возражения в течение 15 дней. Однако «отсутствие у ЗАО «Регион» надлежащим образом заверенных и читаемых копий документов, которые были предметом проверки налоговым органом, а также полного объема этих документов может воспрепятствовать реализации права налогоплательщика на подготовку обоснованных возражений на вынесенное налоговым органом... решение».

В итоге суд поддержал требования общества и обязал налоговую инспекцию вернуть заявителю изъятые подлинники документов.

## Выводы

Это судебное решение очень многогранно, однако прежде всего оно показывает, насколько важно понимать и исполнять требования закона. При рассмотрении данного дела был выявлен ряд моментов, на которые как коммерческим организациям, так и налоговым органам стоит обратить внимание в случае проведения выемок документов:

1. Составление описи изъятых документов путем простого перечисления наименования папок является недостаточным, поскольку в таком случае крайне сложно будет доказать как факт представления или непредставления организацией конкретного документа, так и факт утраты подлинника документа контролирующим органом. Требование же перечислить в описи все изымаемые документы поштучно способно остудить пыл контролеров, поскольку составлять внутреннюю опись дел — занятие не самое увлекательное, а главное, весьма трудоемкое.
2. Можно также отметить, что ссылка суда на ГОСТ Р 6.30-2003 «Унифицированные системы документации. Унифицированная система организационно-распорядительной документации. Требования к оформлению документов» в отношении порядка заверения копий документов представляется достаточно спорной, поскольку стандарты не являются нормативными документами и применяются на добровольной основе. В данном случае сказывается неполнота отечественной нормативной базы, и суду приходится использовать то, что есть.
3. Что касается заверения копий электронных документов, то, на мой взгляд, надежным вариантом было бы нанесение заверяющей надписи описанным в ГОСТе Р 6.30-2003 традиционным методом:
  - для начала отсканированные изображения бумажных документов записываются на оптический носитель однократной записи, который «закрывается», и после этого на него ничего уже нельзя дописать;
  - далее на этот носитель приклеивается ярлык с классической надписью о том, что копия верна, с датой ее заверения;
  - потом проставляется собственноручная подпись и синяя печать.К такому способу, с точки зрения требований НК РФ, будет достаточно трудно придаться.

**ДОКУМЕНТЫ  
В ПОРЯДКЕ !**

*Благодаря  
журналу*



*о современном  
делопроизводстве*

**О способах заверения копий одно- и многостраничных документов читайте в статье «Как представить документы в суд» на стр. 30 журнала № 9' 2009**

