

Головашевич А. А.,
кандидат юридических наук,
ассистент кафедры финансового права
Национального юридического университета
имени Ярослава Мудрого

ВИДЫ НАЛОГОВЫХ ПРОВЕРОК И ПРОБЛЕМНЫЕ ВОПРОСЫ ДОКУМЕНТАЛЬНОГО ОБМЕНА МЕЖДУ КОНТРОЛИРУЮЩИМИ И ПОДКОНТРОЛЬНЫМИ СУБЪЕКТАМИ

У статті наводиться аналіз сучасних підходів до класифікації податкових перевірок як одного з найбільш дієвих методів податкового контролю. Особлива увага приділяється процедурам інформаційного обміну між платниками податків і зборів та контролюючими органами. Акцент робиться на регулюванні процедур документообігу, недотримання яких часто призводить до виникнення спірних ситуацій між зазначеними суб'єктами податкових правовідносин.

Ключові слова: податок, податковий контроль, податкова перевірка, листування, обмін даними.

В статье приводится анализ современных подходов к классификации налоговых проверок как одного из самых действенных методов налогового контроля. Особое внимание уделяется процедурам информационного обмена между

плательщиками налогов и сборов и контролирующими органами. Акцент делается на регулировании процедур документооборота, несоблюдение которых зачастую приводит к возникновению спорных ситуаций между указанными субъектами налоговых правоотношений.

Ключевые слова: налог, налоговый контроль, налоговая проверка, переписка, обмен данными.

This article provides an analysis of the current approaches to classification of tax audits as one of the most effective methods of tax control. Particular attention is paid to procedures for information exchange between payers of taxes and fees and regulatory agencies. Emphasis on controlling workflows, the violation of which often leads to disputes between these entities tax relations.

Keywords: tax, tax audit, correspondence, communication.

Постановка проблемы. Одной из наиболее актуальных проблем как для практика, так и для теоретика является регулирование процедур назначения и проведения проверок плательщиков налогов и сборов уполномоченными контролирующими органами. Налоговая проверка по своей сути является формой налогового контроля, но в украинском законодательстве отсутствует определение термина «налоговая проверка». Вместе с тем, под налоговым контролем понимается система мероприятий, которые предпринимаются контролирующими органами с целью контроля правильности начисления, полноты и своевременности уплаты налогов и сборов, а также соблюдения законодательства по вопросам регуляции оборота наличности, проведения расчетно-кассовых операций, патентования, лицензирования и другого законодательства, контроль за соблюдением которого возложен на контролирующие органы [1, п. 61.1 ст. 61].

Усовершенствование терминологического аппарата, четкое закрепление форм налогового контроля будет способствовать повышению эффективности деятельности всех субъектов налоговых правоотношений.

Анализ последних исследований и публикаций. Вопросами финансового и налогового контроля занимались

такие ученые, как А. В. Брызгалин, Е. А. Вознесенский, Ю. А. Данилевский, Ю. Б. Иванов, Н. П. Кучерявенко, Н. А. Марынива, О. М. Минаева, Н. В. Шевцова и другие. Вместе с тем, особую актуальность указанная проблематика приобрела в связи с принятием Налогового кодекса Украины, что обусловило настоятельную необходимость дальнейших научных исследований в сфере налогового контроля.

Целью данной статьи является исследование форм налоговых проверок и процедуры обмена информацией (документами) между субъектами контрольных правоотношений, что существенно влияет на ход реализации контрольных процедур.

Изложение основного материала. Украинский законодатель выделяет три способа осуществления налогового контроля: ведение налогового учета плательщиков, информационно-аналитическое обеспечение деятельности органов государственной налоговой службы и, собственно, проведение проверок и сверок. Детализация форм проверок дается в ст. 75 Налогового кодекса Украины, в соответствии с которой выделяются камеральные, документальные и фактические проверки. В свою очередь, документальные проверки подразделяются на несколько разновидностей. В зависимости от периодичности и времени проведения выделяют плановые и внеплановые проверки, а в зависимости от места осуществления контрольных действий уполномоченными органами – на выездные и невыездные [1, ст. 75].

Самой ординарной разновидностью налоговой проверки является камеральная проверка. Она проводится в помещении органа государственной налоговой службы исключительно на основании данных налоговых деклараций (расчетов) налогоплательщика [1, п.п. 75.1.1 п. 75.1 ст. 75]. То есть, согласие на ее проведение или непосредственное участие плательщика налогов и сборов в данном случае не требуется, как не требуется и оформление какого-либо направления на проведение камеральной проверки или специального решения руководителя контролирующего органа. В рамках камеральной проверки проводится анализ всей налоговой отчетности

налогоплательщика и в случае наличия нарушений составляется акт в двух экземплярах, который подписывается должностными лицами, проводившими проверку. После регистрации в органе государственной налоговой службы такой акт вручается или направляется почтой в течение трех рабочих дней налогоплательщику для подписания в установленном порядке.

При этом особое внимание следует уделять как раз процедурам документального обмена между налогоплательщиком и контролирующим органом. Правовое регулирование информационно-документального обмена между налогоплательщиками и контролирующими органами всегда было и остается актуальным. Это обусловлено, прежде всего, значением такого обмена для правоотношений между этими субъектами. Часто поступление или непоступление документов от одной стороны к другой становится юридическим фактом, который может породить не только финансово-правовые отношения, а и административно- или даже уголовно-правовые. В этом контексте речь идет о ненадлежащем выполнении налоговой обязанности, что тянет за собой наступление ответственности.

Раньше основные положения, которыми регулировались процедуры обмена письмами между налогоплательщиками и контролирующими органами, содержались в Законе Украины «О порядке погашения обязательств налогоплательщиков перед бюджетами и государственными целевыми фондами» [2], но сейчас они содержатся во втором разделе Налогового кодекса Украины [1], который посвящен вопросам администрирования налогов и сборов. Казалось, что принятие единого кодифицированного нормативного акта, посвященного регулированию налогообложения, непременно предусматривает устранение недостатков по этому вопросу, но, к сожалению, этого не произошло. Порядок направления писем и других документов закреплен преимущественно в ст. 42 Налогового кодекса Украины «Переписка с налогоплательщиком», поэтому ее положения нужно анализировать особенно пристально.

Прежде всего нужно обратить внимание на своеобразное отображение названия этой статьи в ее реальном содержании. В данном случае речь идет не просто об обмене письмами между

налогоплательщиками и контролирующим органом, а об установлении юридического факта, который имеет значение в процессе реализации налоговых процедур. Часть первая статьи содержит не столько описание процесса переписки или необходимых для этого действий, сколько указывает на необходимость наличия двух признаков, которые должны присутствовать в документах, присылаемых контролирующим органом налогоплательщику.

Во-первых, это письменная форма документа. Подобный подход в буквальном понимании делает сложным применение электронной формы для документов, которые присылаются налогоплательщику. На современном этапе развития электронно-вычислительной техники, коммуникаций и при наличии нормативно закреплённого механизма предоставления электронной отчетности налогоплательщиками вряд ли целесообразно применять лишь бумажную форму документов. На наш взгляд, эта форма, безусловно, должна применяться к налоговым уведомлениям-решениям, налоговым требованиям, направлениям на проведение проверки и т.п. Однако законодателем в ч. 1 этой статьи вместе с этими видами документов предложено обязательную письменную форму для других документов. В связи с наличием закреплённого механизма электронной отчетности совершенно логично, на наш взгляд, применение электронной формы переписки как минимум относительно подтверждения получения электронной отчетности контролирующим органом.

Во-вторых, документы должны быть соответствующим образом подписаны. Это второй обязательный признак документов, которые присылаются налогоплательщику, но в ст. 42 Налогового кодекса Украины не содержится критериев, при наличии которых документы можно считать подписанными надлежащим образом. Более того, в редакции Проекта Налогового кодекса, подготовленной к 1-му чтению, не было даже требований относительно необходимости заверения подписи печатью контролирующего органа. Сейчас же не указано, какие сотрудники (имеется в виду их должности) имеют право подписывать определенные документы. Это обусловлено разным режимом использования соответствующего

документа, поэтому можем говорить о наличии бланкетной нормы, которая детализирована в других нормах, определяющих содержание и форму отдельного документа.

Недостаточно четко в указанной статье определены признаки надлежащего вручения документов путем пересылки. Понятно, что когда документы вручены налогоплательщику под подпись, они считаются надлежащим образом врученными. Но законодатель отмечает, что «...документы считаются надлежащим образом врученными, если они присланы по адресу (местонахождению, налоговому адресу) налогоплательщика заказным письмом с уведомлением о вручении...» [1, ст. 42]. При этом отсутствует какое-либо упоминание относительно необходимости получения контролирующим органом почтового уведомления о вручении письма налогоплательщику. Это важно, во-первых, для установления самого факта получения плательщиком письма с документами и, во-вторых, для установления соответствующих сроков, которые исчисляются со дня получения документов, то есть установления момента их получения.

Еще один вопрос возникает в связи с содержанием части третьей ст. 42 Налогового кодекса. Действительно, неуведомление контролирующего органа налогоплательщиком об изменении своего налогового адреса не должно быть преградой для выполнения требований, которые содержатся в этих документах. Вместе с тем сложно при этом установить дату, с которой указанные документы должны выполняться, - с даты посылки почтовым отделением письма назад к контролирующему органу или с даты получения этим органом возвращенного письма. Вполне логично, что эти вопросы, как и многие другие, должны быть детализированы на уровне подзаконных нормативных актов, которые в дальнейшем позволят однообразно применять нормы Налогового кодекса Украины по поводу обмена документами как налогоплательщиками, так и налоговыми органами.

Возвращаясь к анализу видов налоговых проверок, следует обратить внимание на принципиальное отличие документальных и камеральных проверок от проверок фактических – на процедуры их назначения и проведения

распространяются нормы различного законодательства. Если камеральные и документальные проверки проводятся органами государственной налоговой службы исключительно в случаях и в порядке, установленных Налоговым кодексом Украины, то порядок проведения фактических проверок может дополнительно устанавливаться и детализироваться другими законами Украины, контроль за соблюдением которых возложен на органы государственной налоговой службы. На наш взгляд, такая нормативная формулировка приводит к неопределенности в возможности проведения налоговых проверок и, фактически, противоречит положениям ч. 1 ст. 61.3 Налогового кодекса Украины, в соответствии с которой органы Службы безопасности Украины, внутренних дел, налоговой милиции, прокуратуры и их служебные (должностные) лица не могут принимать непосредственного участия в проведении проверок, которые осуществляются контролирующими органами, и проводить проверки субъектов предпринимательской деятельности по вопросам налогообложения [1, п. 61.3 ст. 61].

Фактической считается проверка, проводимая по месту фактического осуществления налогоплательщиком деятельности, расположения хозяйственных или других объектов права собственности такого плательщика. Данная разновидность налоговой проверки осуществляется органом государственной налоговой службы относительно соблюдения норм законодательства по вопросам регуляции оборота наличности, порядка осуществления плательщиками налогов расчетных операций, ведения кассовых операций, наличия лицензий, патентов, свидетельств, в том числе о производстве и обращении подакцизных товаров, соблюдения работодателем законодательства относительно заключения трудового договора, оформления трудовых отношений с работниками [1, п.п. 75.1.3 п. 75.1 ст. 75].

Перечень обстоятельств (оснований) для проведения фактической проверки четко определен в п. 80.2 Налогового кодекса Украины. При ее назначении представители налоговых органов имеют право на осуществление контрольной расчетной операции (так называемой контрольной закупки) с последующим возвратом товара или возмещением расходов

либо его стоимости (п.п. 20.1.9, п. 80.4 Налогового кодекса Украины). Основанием для проведения контрольной расчетной операции часто становится получение органом государственной налоговой службы информации от иных государственных органов или органов местного самоуправления, свидетельствующей о возможных нарушениях, в частности, по осуществлению налогоплательщиками расчетных операций, ведению кассовых операций. Парадоксально то, что в данном случае контролирующий орган не обязан предоставлять налогоплательщику сведения о том, от какого именно госоргана такая информация и на основании каких именно фактов проводится проверка. Такой подход применяется на практике и нашел свое отражение в соответствующих письмах органов налоговой службы [3].

При наличии сомнений у субъекта хозяйствования относительно правомерности проведения на его хозяйственном объекте фактической проверки, он может обратиться в орган государственной налоговой службы вышестоящего уровня. Кроме того, плательщик налогов для защиты своих прав в предусмотренном законодательством Украины порядке может обратиться в органы суда. Отказ же на основании своих сомнений от допуска к проверке при надлежащим образом оформленных документах на проведение проверки (направление, приказ) будет расценен как незаконный недопуск сотрудников государственной налоговой службы на проверяемый объект.

Таким образом, фактические проверки в соответствии с действующим украинским законодательством осуществляются без предупреждения налогоплательщика, но с обязательным предоставлением всех документов, дающих право на допуск служебных лиц к проверке. Такими документами являются: копия приказа и направления, оригинал удостоверения, который предъявляется в момент вручения направления. Кроме того, для проведения фактической проверки вполне достаточно лица, фактически осуществляющего расчетные операции. Ждать присутствия в ходе проверки должностных лиц субъекта хозяйственной деятельности или их представителя налоговые органы не обязаны [1, п. 80.7 ст. 80].

Законодатель под документальной проверкой понимает проверку, предметом которой является своевременность, достоверность, полнота начисления и уплаты всех предусмотренных Налоговым кодексом Украины налогов и сборов, а также соблюдение валютного и другого законодательства, контроль за соблюдением которого возложен на контролирующие органы, соблюдение работодателем законодательства относительно заключения трудового договора, оформления трудовых отношений с работниками (наемными лицами). В качестве материала для проведения документальной проверки называются:

- налоговые декларации (расчеты);
- финансовая, статистическая и другая отчетность;
- регистры налогового и бухгалтерского учета, ведение которых предусмотрено законом;
- первичные документы, используемые в бухгалтерском и налоговом учете и связанные с начислением и уплатой налогов и сборов, выполнением требований другого законодательства, контроль за соблюдением которого возложен на органы государственной налоговой службы;
- полученные в установленном законодательством порядке органом государственной налоговой службы документы и налоговая информация, в том числе по результатам проверок других налогоплательщиков.

Проводя классификацию документальных проверок, можно выделить несколько их разновидностей, а именно:

- плановая проверка (проводится в соответствии с утвержденным планом-графиком проверок);
- внеплановая проверка (не предусмотренная в плане работы органа государственной налоговой службы. Проводится при наличии четко установленных Налоговым кодексом оснований);
- выездная проверка (проводится по местонахождению налогоплательщика или по месту расположения объекта права собственности, относительно которого такая проверка проводится);

– невыездная проверка (проводится в помещении органа государственной налоговой службы).

– невыездная внеплановая электронная проверка.

Сразу следует отметить, что последняя разновидность документальной налоговой проверки (невыездная внеплановая электронная проверка) в данный момент не осуществляется, так как в соответствии с п. 16 подраздела 10 раздела XX Налогового кодекса Украины документальные невыездные внеплановые электронные проверки проводятся:

- с 01.01.2014 г. – в отношении налогоплательщиков, применяющих упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности;

- с 01.01.2015 г. – в отношении субъектов хозяйствования микро-, малого и среднего бизнеса;

- с 01.01.2016 г. – в отношении других налогоплательщиков [1].

Выводы и перспективы дальнейших исследований.

Таким образом, обобщая приведенный материал, следует отметить следующее. Во-первых, принятие Налогового кодекса Украины в значительной степени способствовало активизации процессов, направленных на поиск и устранение нормативных коллизий. Если наличие коллизий в различных законах о налогообложении, как это было до 2011 года, как-то можно было объяснить, например, ошибками законодательной техники, то наличие коллизий в одном кодифицированном нормативном акте непростительно. Во-вторых, особое внимание сейчас уделяется вопросам процедур назначения документальных проверок и принципиального отличия от них процедур назначения фактических проверок, что обусловлено возможностью применения в последнем случае не только норм налогового законодательства. В-третьих, недостаточно четкая нормативная регламентация процедур переписки между налогоплательщиками и контролирующими органами зачастую является предпосылкой для возникновения налоговых споров. Устранение указанных недостатков способно не только уменьшить количество налоговых конфликтов, устранить преграды на пути более эффективного взаимодействия всех

участников налоговых правоотношений, но и увеличить количество поступлений от налогов и сборов.

Литература:

1. Налоговый кодекс Украины от 02.12.2010 г. № 2755-VI // Ведомости Верховной Рады Украины. – 2011. – № 13-17. – Ст. 112.

2. О порядке погашения обязательств налогоплательщиков перед бюджетами и государственными целевыми фондами : Закон Украины №2181 от 21.12.2000 г. // Ведомости Верховной Рады Украины. – 2001. – № 10. – Ст. 44.

3. Относительно предоставления налогоплательщику ведомостей о том, по информации какого государственного органа или органа местного самоуправления и на основании каких фактов проводится проверка : Письмо Государственной налоговой администрации Украины от 01.06.2011 г. № 5283/К/23-7014/624 // Бизнес - Бухгалтерия. Право. Налоги. Консультации. – 2012. – № 8.