

О ПРАВОВОМ РЕГУЛИРОВАНИИ ДОКУМЕНТАЛЬНЫХ ПРОВЕРОК, ПРОВОДИМЫХ НАЛОГОВЫМИ ОРГАНАМИ УКРАИНЫ

Изменения в общественных, политических и экономических отношениях, произошедших в Украине за последние несколько лет, настолько стремительны, что действовавшее законодательство не успевает совершенствоваться и заменяться новым, соответствующим складывающейся ситуации в стране. Вполне закономерно, что в самом критическом состоянии оказалось украинское налоговое законодательство.

Многие налогоплательщики возникающие проблемы в сфере налогообложения склонны рассматривать как некий общий недостаток экономики без учета того, что основу налоговой системы страны составляет совокупность законодательных и иных актов, которые необходимо не только хорошо знать, но уметь правильно применять, что в некоторых случаях может иметь решающее значение, особенно там, где возникают спорные отношения с налоговыми органами.

К сожалению, действующее налоговое законодательство представляет собой ряд разрозненных документов, издаваемых различными органами власти и управления. Стоит отметить, что перечень нормативных документов, регулирующих налоговые отношения, занимает несколько сотен страниц. По понятным причинам, анализ такого количества документов является задачей даже для очень квалифицированных юристов и особенно для тех, кто не связан с вопросами налогового права.

В этой связи весьма актуальным является вопрос правового регулирования документальной проверки как одного из важнейших методов налогового контроля. Как известно, документальная - проверка позволяет установить достоверность данных о полноте, своевременности и законности операций и действий, проводимых должностными лицами предприятий всех форм собственности, создает условия возможного привлечения к ответственности за нарушения налогового законодательства, способствует устранению допущенных недостатков и упущений в работе бухгалтерий и пр.

Порядок проведения налоговыми органами документальной проверки сегодня не определен единым нормативным актом, а состоит из незначительного перечня ведомственных документов, но в большей степени формируется за счет существующей практики. Так налоговыми органами в

ходе производства документальных проверок приходится руководствоваться нормами трех уровней - так называемыми «налоговыми законами», инструкциями Государственной налоговой администрации Украины, большим количеством различных документов, исходящих от ГНАУ (информационными письмами, разъяснениями, обзорами и пр.), часть из которых регистрируется в Министерстве юстиции Украины.

Практика показывает, что ГНАУ для себя уровней не выделяет и при проведении документальных проверок не признает каких-либо приоритетов по нормативным актам, регулирующим данный процесс. Вместе с тем ГНАУ при производстве документальных проверок должна руководствоваться прежде всего законодательными актами, а затем уже ведомственными инструкциями и распоряжениями, которые, как известно, конкретизируют закон, но не дополняют его и не устанавливают новые общеобязательные нормы.

Тем не менее налоговые инструкции, приказы, методические указания часто излагаются не в виде комментариев к законодательным актам, а путем свободного изложения с использованием налоговой терминологии с целью по возможности облегчить их сохранение сотрудниками налоговых органов.

В результате Министерство финансов Украины, ГНАУ продолжают практику издания ведомственных нормативных актов (и не только тех, которые связаны с документальными проверками) без соответствующей регистрации в Министерстве юстиции Украины. Так, за 1997 г. ГНАУ из 245 ведомственных нормативных актов представила на государственную регистрацию только 43 документа и ни одного, касающегося проведения документальных проверок. Очевидно, при таком подходе налогоплательщику вскорости придется столкнуться с усилием ведомственного произвола налоговых органов, руководствующихся преимущественно «своими» нормами (1).

Как уже говорилось, перечень нормативных актов, регламентирующих документальные проверки налоговых органов незначительный, что позволяет привести его здесь полностью:

- О государственной налоговой службе в Украине от 24.12.93 г.: Закон Украины с изменениями (ст. 14).

- Инструкция о порядке ведения ГНИУ оперативно-бухгалтерского учета налоговых и неналоговых платежей: Приказ МФУ и ГНИУ от 12.05.94г.

- Инструкция о порядке изъятия у предприятий, организаций, учреждений, граждан должностными лицами государственной налоговой инспекции документов, свидетельствующих о сокрытии (занижении) дохода (прибыли) или сокрытия иных объектов от налогообложения: Письмо МФУ

от 19.05.92 г.

- О периодичности проверок, проводимых налоговыми органами: Письмо ГНИУ от 26.09.96 г.

- Относительно оформления материалов документальных проверок плательщиков налогов: Письмо ГНИУ от 17.11.95 г.

- Об удовлетворениях на проверку: Распоряжение ГНАУ от 26.05.97г.

- О порядке проведения проверок налоговыми органами учреждений НЕУ и коммерческих банков: Письмо ГНАУ от 25.04.97 г.

- Об организации контрольно-проверочной работы: Приказ ГНАУ от 25.09.97 г.

Анализируя вышеуказанные нормативные документы, можно сделать вывод о наступлении в Украине эпохи диктата фискальных органов и нарушении прав человека при реализации налоговыми органами своих контрольных функций. В подтверждение тому можно затронуть вопрос о правах налоговых администраций и налогоплательщиков. Дисбаланс этих прав в основном носит абсолютный характер. Поэтому есть смысл определиться, как рассматривать налогоплательщика - как законопослушного гражданина или как налогового агента, подчиненного налоговым органам. Сейчас налоговое нормотворчество реально строится на последнем положении.

Большинство налогоплательщиков действующее налоговое законодательство оценивают крайне негативно, считая его несправедливым, нелогичным, воспринимают его враждебно и при малейшей возможности стремятся его не соблюдать. Однако нельзя добиться у налогоплательщика уважения к налоговым законам, не защищая его прав, особенно тех, которые предоставлены ему контролирующими органами.

В ведомственных инструкциях, регулирующих документальные проверки налоговых органов, имеется достаточное количество положений, закрепляющих неограниченное право налоговых инспекторов решать служебные вопросы не в соответствии с законом, а по их собственному усмотрению. В частности, проведение документальных проверок без достаточных оснований (которые также не конкретизируются в нормативных актах ГНАУ) и бесконечное количество раз. Например, по распоряжению председателя ГНА в Нововодолажском районе Харьковской области в МП «Меркурий -100» на протяжении 1995-1996 годов было произведено более 200 документальных проверок, в том числе 170 - по вопросам соблюдения действующего законодательства по применению контрольно-кассовых аппаратов товарно-кассовых книг при расчетах с потребителями. В итоге - нарушения были установлены только в трех случаях (2).

К проблеме защиты прав налогоплательщиков примыкает целый ряд вопросов, связанных с проведением документальных проверок по требованию правоохранительных органов и подразделений налоговой милиции, входящих в структуру ГНАУ. Здесь особую сложность вызывают основания и процесс изъятия у предприятий, организаций, учреждений и граждан налоговыми органами документов, свидетельствующих о нарушениях налогового законодательства. С учетом того, что этот вопрос вызывает на практике множество конфликтных ситуаций, серьезно ущемляет интересы законопослушных налогоплательщиков, представляется возможным дать ему более глубокую оценку и комментарии в дальнейших публикациях.

Не нашел должного отражения в нормативных актах ГНАУ и проведения и оформления результатов документальных проверок. Так, в письме ГТНИУ «Относительно оформления материалов документальных проверок» от 17.11.95 г. № 04-115-10-5534 даны только краткие рекомендации о порядке составления акта документальной проверки плательщиков налогов и других платежей в государственный бюджет. Ситуация осложняется еще и тем, что правила составления актов по документальным проверкам иногда полностью игнорируются. Как следствие, подобные акты в арбитражных судах во внимание не принимаются, споры налоговыми органами проигрываются.

В действительности, «механизм» проверки носит субъективный характер, так как в подавляющем большинстве ее осуществляют налоговые инспекторы, не имеющие юридического образования, а в худшем случае - и экономического. Не случайно, что в ходе проверки, выявив возможные нарушения правил ведения бухучета, налоговый инспектор, зачастую не в состоянии оценить, будут ли они признаны нарушениями с точки зрения действующего налогового законодательства, поэтому многие акты таких проверок изобилуют неточностями формулировок, не соответствуют требованиям закона. В таких условиях безусловно важной и необходимой представляется разработка единого нормативного акта, регулирующего «технику» документальных проверок, а также глубокий анализ и обобщение правоприменительной практики налоговых администраций.

Кроме того, далеко не в каждой налоговой администрации на юриста возлагается обязанность проверять и подписывать акты документальных проверок, что в дальнейшем отрицательно сказывается на их качестве и служит основанием для применения несправедливых финансовых санкций. Более того, было бы желательным активно привлекать юридические службы налоговых органов (естественно, там, где они есть) и для проведения документальных проверок налогоплательщиков.

В заключение следует сказать, что отсутствие нормальных нормативных актов, нестабильность законодательства в сфере налоговых отношений ставят украинских налогоплательщиков на грань противоправного поведения, уводит в «тень» значительные денежные средства, что, в свою очередь, не может не порождать силовых мер со стороны государства, усиления его контрольных функций и, конечно, использования такого эффективного метода как документальная проверка, которая не должна стать методом репрессии налоговых органов.

Этого можно достичь лишь путем совершенствования отношений государства с налогоплательщиками, основываясь на скорейшем проведении налоговой реформы, принятии отраслевого кодифицированного законодательного акта - Налогового кодекса, который должен обеспечить единообразное урегулирование налоговой системы, стать основой для развития налогового законодательства Украины.

Список литературы: 1. Нормативные акты Украины // Компьютерная база данных. Раздел: Нормативные акты, зарегистрированные Министерством юстиции Украины, 1998. 2. Об организации контрольно-проверочной работы: Приказ Государственной налоговой администрации Украины от 25.09.97 г.

М.И. Бажанов,
д-р юрид. наук

О РАЗЛИЧНЫХ ТРАКТОВКАХ НЕКОТОРЫХ ПРИЗНАКОВ ОБЪЕКТИВНОЙ СТОРОНЫ ПРЕСТУПЛЕНИЯ В НАУКЕ УГОЛОВНОГО ПРАВА¹

Вопросы объективной стороны - это часть большой проблемы учения о составе преступления. Проблема имеет не только теоретическое, но и практическое значение, так как наличие в действиях лица признаков определенного состава преступления, предусмотренного уголовным законом, является единственным основанием уголовной ответственности.

¹ В основу статьи положен доклад, сделанный автором 6 октября 1998 г. на заседании кафедры уголовного права Национальной юридической академии Украины им. Ярослава Мудрого.