

Процедуры назначения налоговых проверок: конфликт нормативного и ненормативного регулирования

Аннотация. В статье исследуются современные тенденции правового регулирования отношений, складывающихся в процессе реализации контролируемыми органами своей компетенции и проведения ими налогового контроля. При этом особое внимание уделяется анализу сложившейся практики принятия решений о проведении налоговых проверок, алгоритмам отбора субъектов хозяйствования при назначении внеплановых налоговых проверок, особенностям соотношения нормативного регулирования этих процессов и требований ведомственных инструкций уполномоченных контролирующих органов.

Ключевые слова: налог, налоговый контроль, налоговая проверка, процедуры назначения проверок, конфликт интересов, налоговый спор.

Подходя непосредственно к вопросу о порядке назначения проверок следует особое внимание обратить на существующие процедуры распределения налогоплательщиков по группам, выделения среди них особых категорий. Данные процедуры урегулированы внутренними распоряжениями, которые действуют внутри органов государственной налоговой службы Украины, а соответствующие ведомственные нормативные акты официально не публикуются. Такая непрозрачность несомненно приводит к конфликтам интересов между налогоплательщиками и контролирующими органами. Далее мы постараемся дать обобщенное представление о том, каким образом должностные лица контролирующих органов классифицируют налогоплательщиков, какие при этом используются категории, факты и основания.

Несмотря на то, что ссылка на разные «степени риска» налогоплательщиков присутствует в ч. 77.2 ст. 77 Налогового кодекса Украины, которой устанавливается различная периодичность включения хозяйствующих субъектов в план проверок налоговыми органами, рядовому налогоплательщику навряд ли удастся найти в официальных источниках саму методику отнесения налогоплательщиков к разным категориям риска. Кроме того, среди налогоплательщиков выделяются несколько категорий, к которым проявляется особое внимание контролирующих органов. Такая классификация проводится на основании положений «Комплексной системы предотвращения и противодействия теннизации экономики», целью которой является увеличение поступлений в государственный бюджет Украины.

Указанный документ, используемый всеми без

исключения налоговыми органами, содержит ряд определений, которые навряд ли можно не то что считать удачными, а вообще применять на практике. Речь идет, прежде всего, о таких понятиях, как «налоговая выгода», «выгодополучатель», «транзитер», «налоговая яма». Но если указанный документ, регламентирующий положения «Комплексной системы предотвращения и противодействия теннизации экономики», не имеет официального, общеприменительного характера, то в положениях действующего сейчас Приказа Налоговой администрации Украины «Об организации взаимодействия органов государственной налоговой службы при проведении проверок налоговых деклараций по налогу на добавленную стоимость с учетом информации расшифровок налоговых обязательств и налогового кредита по налогу на добавленную стоимость в разрезе контрагентов» предпринята попытка закрепить указанные понятия на уровне подзаконного нормативного акта.

Так, под понятием «налоговая выгода» понимается «...незаконное благо, которое получает налогоплательщик в виде минимизации налоговых обязательств путем занижения цены продажи поставщиком (производителем) или путем декларирования незаконно сформированного налогового кредита (получателем)...» [1]. В данном случае нормотворец оперирует категорией «незаконное благо», однако, что это такое, кто устанавливает факт такой незаконности, не указывается. На наш взгляд, определение факта получения незаконного блага навряд ли можно отнести к компетенции рядового служащего налогового органа. Более того, вызывает серьезные сомнения фраза «путем

декларирования незаконно сформированного налогового кредита», которая также касается вопроса об установлении факта незаконности, применения для этого определенной процедуры. Целесообразность установления незаконности в судебном порядке, безусловно, не вызывает сомнения, однако в данном случае становится очевидно, что нормотворец не имел в виду судебную процедуру.

По мнению представителей налоговых органов, «выгодополучателем» является «... субъект хозяйствования (плательщик НДС) – производитель или получатель (товаров, услуг), который осуществляет хозяйственные операции с использованием выгодоформирующих субъектов (в том числе по цепи поставки товара), деятельность которых направлена на получение налоговой выгоды...» [1]. На наш взгляд, такие формулировки свидетельствуют об исключительно фискальной, односторонней направленности мышления представителей контролирующих органов, так как, используя их, а также иные положения данного документа, можно инициировать ужесточение контрольных мероприятий относительно практически любого плательщика налога на добавленную стоимость. При этом единственным рычагом, направленным на восстановление справедливости, остается право плательщика доказывать неправоту должностных лиц контролирующих органов в судебном порядке.

Более того, определения понятий «транзитер» и «налоговая яма» вообще сложно назвать такими, которые отвечают современному уровню развития общества. Так, под понятием «налоговая яма» (выгодоформирующий субъект) подразумевается «... субъект хозяйствования, который значится в расшифровках налогового кредита контрагента и формирует налоговую выгоду выгодополучателю (производителю, получателю), в том числе через выгодоотрапортирующих субъектов...» [1]. Учитывая несовершенство понятия «налоговая выгода», о чем было сказано ранее, становится сложно применять на практике данное понятие. Кроме того, вряд ли вообще можно считать удачным, или хотя бы отражающим сущность термин «налоговая яма», который скорее можно отнести не к правовому понятию, а к разговорному сленгу.

В свою очередь, должностные лица налоговых органов под понятием «транзитер» (или выгодоотрапортирующий субъект) понимают «... субъект хозяйствования (плательщик НДС), который осуществляет посредническую функцию между выгодоформирующим субъектом и выгодополучателем, у которого согласно налоговой отчетности налоговые обязательства на уровне налогового кредита по всем операциям или по отдельным операциям или разнице между налоговыми обязательствами и налоговым кредитом незначительная ($\pm 0,5\%$), экономическая выгода от деятельности, которая ими осуществляется, или от отдельных операций, которые они осуществляют, – отсутствует» [1]. В данном случае нормотворец применяет более-менее адекватные критерии, которые можно исчислить, однако, насколько полно они отображают суть явления, остается спорным вопросом. Дело в том, что практически каждый хозяйствующий субъект

(налогоплательщик) рано или поздно сталкивается со сложностями в ведении хозяйственной деятельности, что может быть обусловлено внешними объективными предпосылками. Иными словами, речь идет о ведении хозяйственной деятельности в условиях, например, экономического кризиса, когда отсутствие экономической выгоды является обычным явлением. В таких условиях, вместо поддержки и так уязвимо бизнеса, предпринимаются шаги репрессивного характера.

Самое интересное, что Приказ Государственной налоговой администрации Украины, в котором содержатся вышеуказанные понятия, не устанавливает детализированных критериев для отнесения того или иного хозяйствующего субъекта к категории «транзитеров», «налоговых ям» или «выгодоприобретателей». Такие критерии содержатся в Комплексной системе предотвращения и противодействия тенезации экономики, которая не является нормативно-правовым актом. В Дополнениях 8 и 15 к этому документу установлены критерии отбора и классификации субъектов хозяйствования по категориям «выгодоприобретатель», «транзитер» и «налоговая яма». При этом установлены различные критерии для юридических и физических лиц.

Наряд ли в рамках данной статьи имеет смысл детализировать каждый критерий, однако назвать наиболее важные из них стоит. Прежде всего необходимо отметить, что выделяют основные критерии и дополнительные. Для присвоения того или иного признака («выгодоприобретатель», «транзитер» и «налоговая яма») достаточно наличия или одного основного критерия, или от одного до трех дополнительных – в зависимости от категории субъекта хозяйствования. К основным критериям относятся: несдача налоговой декларации, отличие налогового кредита от обязательств менее чем на 2%, формирование налогового кредита за счет предприятий-«транзитеров» и предприятий – «налоговых ям», количество работающих лиц менее 5 и другие. К числу дополнительных относятся: большое количество налоговых накладных на одну товарную позицию, совмещение должностей бухгалтера и директора, размер уставного фонда менее 200 тыс. грн., определенный размер балансовой стоимости основных средств, резкое увеличение налогового кредита (более чем на 1 млн. грн.) сравнительно с предыдущим месяцем и другие.

Некоторые из таких критериев заслуживают отдельного внимания. Прежде всего, вряд ли можно автоматически относить предприятие к категории «налоговых ям» в случае несдачи налоговой декларации. В данном случае, в соответствии с п.п. 78.1.2 п. 78.1 ст. 78 Налогового кодекса Украины, появляется основание для проведения внеплановой документальной проверки [4]. Совершенно логично, что именно в результате проведения документальной проверки становится возможным признать предприятие «налоговой ямой», а сам факт неподдачи или непринятия налоговой декларации однозначно о таком статусе не свидетельствует. Более того, с развитием современных информационных технологий все чаще используется электронная отчетность. При этом не исключены сбои

в работе электронного оборудования, это может привести к непринятию налоговой декларации, что не свидетельствует о намерениях не платить законно установленные налоги.

Навряд ли информативным можно считать и критерий числа работающих на предприятии лиц. Также директор и бухгалтер вполне может быть одним и тем же человеком. Согласно действующему законодательству при регистрации хозяйствующего субъекта не обязательным является наличие должности бухгалтера, в отличие от положений, существовавших ранее. Не показательным является и размер уставного фонда – это прерогатива учредителей, а не налоговых органов.

Несколько иные критерии применяются к физическим лицам-налогоплательщикам. В данном случае имеет смысл обратить внимание на следующие моменты. Во-первых, большинство критериев для отнесения физических лиц к категориям «налоговая яма», «транзитер», «выгодоприобретатель» совпадает с критериями для юридических лиц, но применяются другие объемы операций. Во-вторых, отдельные критерии сейчас совершенно не отвечают установленным Налоговым кодексом Украины положениям.

Так, одним из дополнительных критериев для признания физического лица – предпринимателя «налоговой ямой» является среднемесячный объем операций более 500 тыс. грн. Однако, в соответствии со ст. 291 Налогового кодекса Украины физические лица-предприниматели, плательщики единого налога пятой группы, могут иметь доход до 20 млн. грн. в год, что при равномерном распределении по месяцам составляет около 1,666 млн. грн. в месяц. Эта сумма в три раза превышает критерий для признания физического лица «налоговой ямой», что делает его неинформативным и неприменимым.

Кроме того, действующим законодательством не установлено каких-либо ограничений по поводу участия физического лица – предпринимателя в учреждении иных субъектов хозяйствования, равно как и по поводу получения доходов по гражданско-правовым соглашениям. Ст. 42 Конституции Украины провозглашает: «... Каждый имеет право на предпринимательскую деятельность, которая не запрещена законом ...» [3]. То есть, в данном случае можно поднимать вопрос о незаконном установлении ограничений в праве занятия предпринимательской деятельностью. Более того, согласно ст. 60 Конституции никто не обязан выполнять явно противозаконные распоряжения или приказы, что мы и имеем в данном случае.

Совершенно нелогичным является критерий возобновления регистрации предпринимательской деятельности физического лица, которое на протяжении последних трех лет осуществляло регистрацию прекращения физического лица – предпринимателя с последующим возобновлением. В чем при этом усматриваются противозаконные намерения и как можно на основании данного критерия вешать на физическое лицо ярлык «налоговая яма» совершенно непонятно. Не представляется целесообразным и применимым также критерий

регистрации физического лица предпринимателем по адресу, указанном во временном виде на жительство в Украине.

В целом, анализ указанной Комплексной системы предотвращения и противодействия тенезации экономики свидетельствует о том, что ее положения во многом не соответствуют действующему законодательству Украины. Тем не менее, она применяется работниками контролирующих органов, что позволяет нам рассматривать вопрос об их ответственности. Действительно, на данном этапе развития налогово-правового регулирования существует множество проблем, неточностей, коллизий, что приводит к нарушению принципов законности, социальной справедливости, стабильности, а особенно – принципа неотвратимости наступления ответственности за нарушение налогового законодательства. Относительно последнего принципа хотелось бы сразу обозначить несколько моментов.

Во-первых, ответственность налогоплательщика в случае нарушения им налогового законодательства четко прописана в Налоговом кодексе Украины – это Глава 11 Раздела II Налогового кодекса. Структура данной главы вполне логична – отдельная статья посвящена общим положениям, отдельная – субъектному составу правонарушителей, ряд статей регулируют виды ответственности, сроки давности для их применения, а также отдельные составы правонарушений [4]. Вроде бы все логично и понятно, но дальнейший анализ позволяет выявить существенную проблему. Речь идет о субъектном составе возможных правонарушителей. Если в общих положениях данной главы говорится о том, что налоговыми правонарушениями являются противоправные деяния налогоплательщиков, агентов, должностных лиц контролирующих органов, то почему-то в следующей статье, где определяются круг лиц, к которым применяются меры ответственности, уже не говорится о должностных лицах контролирующих органов. А ведь их неправомерные деяния зачастую приносят значительный материальный вред налогоплательщикам.

Во-вторых, хоть какое-то упоминание об ответственности должностных лиц контролирующих органов содержится в статье, посвященной обязанностям контролирующих органов. При этом заявлено, что вред, причиненный неправомерными действиями должностных лиц контролирующих органов, подлежит возмещению за счет средств государственного бюджета. Где же здесь логика? Зачем государство расплачивается за злоупотребление отдельных физических лиц, которые работают в том или ином органе? Какой-то странный механизм перераспределения публичных денежных средств получается.

Более того, фактическая материальная безнаказанность должностных лиц контролирующих органов, безусловно, не способствует ни повышению уровня их квалификации, ни искоренению коррупционных проявлений в данном секторе. Причем, даже если бы и ввели персональную материальную ответственность данного круга государственных служащих, навряд ли рядовое должностное лицо смогло бы в полной мере нести ответственность

при причинении значительного материального ущерба, например, крупному юридическому лицу. В связи с этим наиболее логично было бы ввести солидарную ответственность и возмещать причиненный вред совместно из государственного бюджета и «кармана» допустившего соответствующее правонарушение должностного лица.

Касаясь вопросов ответственности сотрудников органов государственной налоговой службы, необходимо обратить внимание на существующие на практике конструкции, которые приводят к незаконному назначению проверок, что зачастую влечет за собой дополнительные расходы налогоплательщиков (например, привлечение юриста для сопровождения проверки). Наиболее распространенной схемой является требование скорректировать показатели налоговой декларации при ее принятии или впоследствии – при анализе полученных сотрудниками налоговой службы данных. В данном случае инспектором в устной форме предлагается изменить показатели налоговой декларации, мотивируя это наличием утвержденных вышестоящим руководством планов по сбору налогов. В случае отказа внести такие коррективы, как правило, следуют угрозы об обязательном включении субъекта хозяйствования в планы по проверкам, сообщении в правоохранительные органы и т.п. Причем зачастую такие угрозы приобретают вполне реальную форму, что приводит к негативным последствиям для плательщика, который несет материальные убытки.

Кроме того, не так давно существовала практика признания должностными лицами контролирующих органов гражданско-правовых сделок между субъектами хозяйствования недействительными, после чего следовало доначисление налогов, возложение финансовых санкций. Следует отметить, что в результате таких противоправных действий налогоплательщикам был нанесен огромный ущерб. Лишь в конце 2012 года, когда было принято постановление Высшего Административного Суда Украины от 14.11.2012 г. по делу № К/9991/50772/12, практика признания сделок недействительными постепенно прекратилась. Вышеуказанным постановлением было установлено, что, во-первых, главным основанием считать сделку ничтожной является ее недействительность, установленная законом. Именно законом, а не актами, какие бы факты в данном акте не были отражены. Во-вторых, ни одним законом не предусмотрено право органа государственной налоговой службы самостоятельно, во внесудебном порядке, признавать ничтожными

сделки и данные, указанные налогоплательщиком в налоговых декларациях. То есть даже при наличии признаков ничтожности сделки налоговые органы имеют право лишь обращаться в суды с исками о взыскании в доход государства денежных средств, полученных по сделкам, осуществленным с целью, которая заведомо противоречит интересам государства и общества, ссылаясь на их ничтожность. В-третьих, согласно нормам гражданского законодательства существует презумпция правомерности сделки. Для признания сделки, которая нарушает публичный порядок, ничтожной необходимо доказать цель – доказать обстоятельства, которые влекут за собой уголовную ответственность. А это сделать можно только приговором суда [2].

Обобщая приведенный выше материал следует сделать несколько выводов. Во-первых, сейчас законодательством Украины четко регламентированы разновидности налоговых проверок, однако существующее закрепление предпосылок для их назначения делает возможным назначать их проведение без наличия должных оснований. Во-вторых, зачастую должностные лица органов государственной налоговой службы руководствуются актами, не имеющими нормативного характера, которые противоречат действующим положениям налогового законодательства. В-третьих, закрепленная в Налоговом кодексе Украины модель ответственности за допущенные должностным лицом органа государственной налоговой службы правонарушения не предполагает персональной ответственности, что не способствует ни снижению проявлений коррупции, ни повышению квалификации государственных служащих.

Устранение указанных недостатков будет способствовать как повышению эффективности налогов и сборов, так и снижению социальной напряженности, обусловленной непрозрачностью регулирования процедур назначения и проведения налоговых проверок, некорректным поведением должностных лиц контролирующих органов. Одним из наиболее значимых шагов, способствующих устранению многих проблем, обозначенных в данной статье, может стать принятие Закона Украины «О нормативных актах». Благодаря этому становится возможным закрепить юридическую силу различных нормативных актов. При этом автоматически решаются проблема несовершенства подзаконного нормативного регулирования и проблема реализации многих процедурных особенностей назначения и проведения налоговых проверок.

Литература

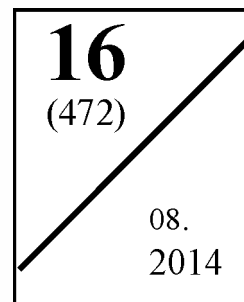
1 Об организации взаимодействия органов государственной налоговой службы при проведении проверок налоговых деклараций по налогу на добавленную стоимость с учетом информации расшифровок налоговых обязательств и налогового кредита по налогу на добавленную стоимость в разрезе контрагентов : Приказ Государственной налоговой администрации Украины № 266 от 18.04.2008 г. // Бюллетень законодательства и юридической практики Украины. – 2009. – № 2.

2 О признании недействующим и отмене налогового уведомления-решения : Постановление Высшего административного суда Украины от 14.11.2012 г. по делу № К/9991/50772/12 // Бизнес – Бухгалтерия. Право. Налоги. Консультации. – 2013. – № 16-17.

3 Конституция Украины от 28.06.1996 г. № 254к/96-ВР // Ведомости Верховной Рады Украины. – 1996. – № 30. – Ст. 141.

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

ЭКОНОМИКА И ПРАВО КАЗАХСТАНА



Журнал издается с 1 января 1995 года
Периодичность – 2 раза в месяц

СОБСТВЕННИК И ИЗДАТЕЛЬ –

Центр деловой книги «Глобус»

ГЛАВНЫЙ РЕДАКТОР –
Ф.Р. ЧЕРНЫШОВА

Журнал зарегистрирован
Министерством культуры,
информации и общественного согласия
Республики Казахстан.
Регистрационное свидетельство
№ 238 – Ж от 21 мая 1998 года.

РЕДАКЦИОННЫЙ СОВЕТ:

О.К. КОПАБАЕВ – ректор университета им.
Д.А.Кунаева, профессор, доктор юридических наук

В.М. ШУМИЛОВ – заведующий кафедрой
Всероссийской академии внешней торговли
(ВАВТ) Министерства экономического развития РФ,
профессор, доктор юридических наук

К.С. МАУЛЕНОВ – профессор
Международного университета информационных
технологий, лауреат премии имени Ч. Валиханова
в области науки, доктор юридических наук

З.К. АЮПОВА – профессор кафедры
международного права, факультета международных
отношений КазНУ им. аль-Фараби, доктор
юридических наук

А.Н. САХАНОВА – проректор по
стратегическому развитию Казахского Университета
Международных Отношений и Мировых Языков им.
Аблай хана, профессор, доктор экономических наук

Ж.А. АУБАКИРОВА – профессор кафедры
«Экономика» КазНУ им. аль-Фараби, доктор
экономических наук

Ю.А. ЗЮБАНОВ – заместитель директора
института права, директор Байконурского филиала
НОУ ВПО «Академии МНЭПУ», доцент, профессор
МНЭПУ, член-корреспондент РАЕН, кандидат
юридических наук

В.В. РОССИХИН – кандидат юридических
наук, DPh., доцент, первый заместитель Главы
наблюдательного совета ВОО «Фундация защиты
прав детей» (Украина), профессор РАЕ, академик
Европейской академии естествознания.

Д.Т. КЕНЖЕТАЕВ – начальник
Карагандинской академии МВД РК им. Б.Бейсенова,
генерал-майор полиции

И.П. КОРЯКИН – начальник Научно-
исследовательского института МВД РК при
Карагандинской академии МВД РК им. Б.Бейсенова,
полковник полиции, доктор юридических наук

Г.Ж. СУЛЕЙМАНОВА – учёный-секретарь
Учёного совета Карагандинской академии МВД
РК им. Б.Бейсенова, кандидат юридических наук.

В номере:

Официальный отдел.....	2
Новое в законодательстве	3
Внешнеэкономическое сотрудничество	4
Кладовые страны.....	5
Легализация.....	6
Новая индустриализация.....	7
Инновационная сфера.....	10
Страховой рынок.....	12
Биржи, банки, денежно-кредитная политика.....	13
Отечественное производство.....	15
Строительство.....	19
Транспорт. Логистика.....	20
Торговля.....	23
Туризм.....	24
Проблемы малых и больших городов.....	25
ЖКХ.....	26
Аграрный сектор экономики.....	26
Социальная сфера	32



На подступах к диссертации.....	33
Список авторов и перечень статей к рубрике «На подступах к диссертации».....	55



Список авторов и перечень статей к рубрике “На подступах к диссертации”

Д.А. ТИХОНЕНКОВ

Организация и правовое положение органов
досудебного (предварительного) расследования
в Украине в конце 1920-х –1930-х годов33

В.Б. ПОЛЯХ

Уровень и динамика рецидивной преступности
несовершеннолетних,
осужденных к лишению свободы в Украине38

А.А. ГОЛОВАШЕВИЧ

Процедуры назначения налоговых проверок:
конфликт нормативного и ненормативного регулирования42

А. ЖУМАДИЛОВА

Методы повышения конкурентоспособности
страховой компании46

А.М. ЮЛДАШЕВ

Контроллинг
как механизм получения качественной информации49



АУДИТ: ЯЗЫКОМ ЦИФР

Отчет независимых аудиторов
Совету директоров и Правлению
АО «Лизинговая Компания «Астана Финанс»51