

Процедурные аспекты назначения и проведения налоговых проверок в Украине

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 органы¹.

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 (ст. 75 Налогового кодекса Украины).

Самой ординарной разновидностью налоговой проверки является камеральная проверка. Она проводится в помещении органа государственной налоговой службы исключительно на основании данных налоговых деклараций (расчетов) налогоплательщика (подп. 75.1.1 п. 75.1 ст. 75 Налогового кодекса Украины). То есть согласие на ее

¹ См. п. 61.1 ст. 61 Налогового кодекса Украины от 02.12.2010 (Ведомости Верхов. Рады Украины. – 2011. – № 13–17. – Ст. 112).

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, но 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»¹, но сейчас они содержатся в разделе II Налогового кодекса Украины, который посвящен вопросам администрирования налогов и сборов. Казалось, что принятие единого кодифицированного нормативного акта относительно регулирования 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 нало-

¹ О порядке погашения обязательств налогоплательщиков перед бюджетами и государственными целевыми фондами [Текст] : Закон Украины от 21.12.2000 № 2181// Ведомости Верхов. Рад Украины. – 2001. – № 10. – Ст. 44.

гоплательщиком», поэтому ее положения нужно анализировать особенно пристально.

Прежде всего следует 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 1 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 закрепленного механизма предоставления электронной отчетности налогоплательщиками навряд 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 закрепленного 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 первому чтению, не было даже требований относительно необходимости заверения подписи печатью контролирующего органа. Сейчас же не указано, какие сотрудники (имеются 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...» (ст. 42 Налогового кодекса Украины). 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 налогоплательщиком 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 ч. 3 ст. 42 Налогового кодекса. Действительно, неуведомление контролирующего органа налогоплательщиком об изменении своего налогового адреса не должно быть преградой для выполнения требований, содержащихся в этих документах. Вместе с тем сложно при этом установить дату, с которой указанные документы должны выполняться, – с даты отправки почтовым отделением письма обратно 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 единообразно 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 за-

конодательства. 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 п. 61.3 ст. 61 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.

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, касающегося заключения трудового договора, оформления трудовых отношений с работниками (подп. 75.1.3 п. 75.1 ст. 75 Налогового кодекса Украины).

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. Основанием для проведения контрольной расчетной операции часто становится получение органом государственной налоговой службы информации от других госу-

дарственных 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 поступила такая информация и на основании каких именно фактов проводится проверка. Такой подход применяется на практике и нашел свое отражение в соответствующих письмах органов налоговой службы¹.

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 (п. 80.7 ст. 80 Налогового кодекса Украины).

Законодатель под документальной проверкой понимает проверку, предметом которой является своевременность, достоверность, полно-

¹ О предоставлении налогоплательщику сведений о том, по информации какого государственного органа или органа местного самоуправления и на основании каких фактов проводится проверка, см.: Письмо Государственной налоговой администрации Украины от 01.06.2011 № 5283/К/23-7014/624 [Текст] // Бизнес – Бухгалтерия. Право. Налоги. Консультации. – 2012. – № 8.

та 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, касающегося 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 до-

кументальные невыездные внеплановые электронные проверки проводятся:

- с 01.01.2014 – в отношении налогоплательщиков, применяющих упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности;
- с 01.01.2015 – в отношении субъектов хозяйствования микро-, малого и среднего бизнеса;
- с 01.01.2016 – в отношении других налогоплательщиков.

Несмотря на то, что в данный момент документальные невыездные внеплановые электронные проверки не проводятся, уже имеется нормативно-правовой акт, устанавливающий порядок их проведения, хотя и не вступивший пока в силу¹. Данная разновидность проверок будет проводиться на основании заявления, представленного налогоплательщиком, с незначительной степенью риска. Об особенностях классификации налогоплательщиков контролирующими органами и отнесении их к той или иной группе риска будет сказано дальше, а пока следовало бы остановиться на самих процедурах формирования и подачи заявления о проведении электронной проверки.

Во-первых, заявление на проведение документальной невыездной внеплановой электронной проверки будет подаваться за 10 календарных дней до ожидаемого начала проведения электронной проверки самим налогоплательщиком. Во-вторых, налогоплательщиком в заявлении, кроме общих учетных данных, в обязательном порядке указывается информация²:

- 1) о налоговых периодах хозяйственной деятельности, подлежащих электронной проверке;
- 2) о системе налогообложения, применяемой налогоплательщиком;
- 3) о перечне налогов, уплата которых будет проверена во время проведения электронной проверки;

¹ Приказ Министерства доходов и сборов Украины от 03.06.2013 № 143 «Об утверждении Порядка представления налогоплательщиком заявления о проведении документальной невыездной внеплановой электронной проверки и принятии решения территориальным органом Министерства доходов и сборов Украины о проведении такой проверки».

² Приложение 1 к приказу Министерства доходов и сборов Украины от 03.06.2013 № 143 «Об утверждении Порядка представления налогоплательщиком заявления о проведении документальной невыездной внеплановой электронной проверки и принятии решения территориальным органом Министерства доходов и сборов Украины о проведении такой проверки».

4) о ведении в электронном виде первичных документов, подтверждающих правомерность ведения бухгалтерского учета;

5) о представлении налогоплательщиком вместе с заявлением в территориальный орган Министерства доходов и сборов в электронной форме с соблюдением условия относительно регистрации электронной подписи подотчетных лиц документов, которые в соответствии с Налоговым кодексом Украины связаны с исчислением и уплатой налогов и сборов (если такие документы создаются налогоплательщиком в электронной форме и хранятся на машинных носителях информации), в формате, установленном п. 85.2 ст. 85 Налогового кодекса Украины;

6) о способе представления документов для электронной проверки (с помощью канала, которым передается электронная отчетность, или электронного носителя информации).

Указанный перечень свидетельствует о нескольких тенденциях. Во-первых, не будут иметь право на проведение электронной проверки плательщики, составляющие первичные документы на бумажных носителях. То есть законодатель предпринимает шаги по стимулированию внедрения электронного учета и отчетности. Во-вторых, относительно налога на прибыль предприятий, налога на добавленную стоимость, налога на доходы физических лиц, других налогов имеют право представить заявление о проведении электронной проверки налогоплательщики, начавшие применять упрощенную систему налогообложения с 1 января 2014 г. Наконец, в-третьих, не смогут воспользоваться механизмом электронной проверки субъекты предпринимательской деятельности – юридические лица, применяющие упрощенный План счетов.

Что касается формы проверяемых документов, то следует обозначить один момент, который не вписывается в логику конструкции «электронная проверка». Дело в том, что в соответствии с п. 2.5 Порядка представления налогоплательщиком заявления о проведении документальной невыездной внеплановой электронной проверки и принятии решения территориальным органом Министерства доходов и сборов Украины о проведении такой проверки для проведения электронной проверки налогоплательщик вместе с заявлением должен обеспечить представление в территориальный орган Министерства доходов и сборов в электронной форме документов, которые в соответствии с Налоговым кодексом Украины связаны с начислением

и уплатой налогов и сборов. В то же время территориальный орган Министерства доходов и сборов имеет право получить от налогоплательщика или его уполномоченных представителей копии документов, касающихся предмета проверки. Такие копии должны быть заверены подписью налогоплательщика или его должностного лица и скреплены печатью при ее наличии. Порядок обращения к налогоплательщику за указанными бумажными заверенными копиями документов установлен ст. 42 Налогового кодекса Украины, содержание которой было уже проанализировано. На наш взгляд, истребование бумажных заверенных копий документов нарушает саму концепцию электронной проверки, которая предполагает как раз уход от бумажных носителей, направленность на удаленное (посредством электронных каналов связи) представление электронных документов с целью оптимизации рабочего времени как налогоплательщиков, так и должностных лиц контролирующих органов.

Важно помнить, что сам факт подачи налогоплательщиком заявления о проведении документальной невыездной внеплановой электронной проверки не означает автоматического позитивного решения уполномоченного органа о ее проведении. Порядок принятия такого решения территориальными органами Министерства доходов и сборов заслуживает отдельного внимания. Данный орган на основании информации, указанной налогоплательщиком в заявлении и приложенных к нему документах для проведения электронной проверки, и имеющейся налоговой информации принимает решение о проведении либо о непроведении такой проверки. При этом решение о непроведении электронной проверки может быть принято в результате установления следующих обстоятельств¹:

1) заявление представлено с нарушением установленной формы, в том числе не заполнены (неправильно заполнены) необходимые данные, заявление не подписано или не скреплено печатью налогоплательщика при ее наличии;

2) налогоплательщик относится к средней или высокой степени риска, определенной в соответствии с п. 77.2 ст. 77 Налогового кодекса Украины;

¹ См. п. 3.3 приказа Министерства доходов и сборов Украины от 03.06.2013 № 143 «Об утверждении Порядка представления налогоплательщиком заявления о проведении документальной невыездной внеплановой электронной проверки и принятии решения территориальным органом Министерства доходов и сборов Украины о проведении такой проверки».

3) учетные данные налогоплательщика, полученные территориальными органами Министерства доходов и сборов в установленном законодательством порядке, не соответствуют данным, указанным в заявлении;

4) период, подлежащий проверке согласно заявлению, не соответствует базовому налоговому (отчетному) периоду по соответствующему налогу (сбору);

5) период, подлежащий проверке согласно заявлению, уже охвачен документальной плановой или внеплановой проверкой;

6) непредставление налогоплательщиком вместе с заявлением в территориальный орган Министерства доходов и сборов в электронной форме с соблюдением условия относительно регистрации электронной подписи подотчетных лиц документов, связанных с исчислением и уплатой налогов и сборов, в формате, установленном п. 85.2 Налогового кодекса Украины;

7) фактическая деятельность налогоплательщика подпадает под деятельность, предусмотренную п. 291.5 главы 1 раздела XIV Налогового кодекса Украины, при осуществлении которой налогоплательщик не может быть плательщиком единого налога;

8) другие аргументированные основания, которые технически не позволяют провести документальную проверку электронным способом.

Последний пункт позволяет контролирующим органам уверенно отказывать налогоплательщикам в проведении документальной проверки электронным способом. Причем такой отказ может быть получен даже в случае отсутствия нормативно установленных для этого причин.

Актуальным вопросом, касающимся назначения и проведения налоговых выездных документальных проверок, является определение периодичности их проведения и субъектного состава представителей контролирующих органов. Документальная плановая проверка проводится согласно плану-графику проверок. Документальная внеплановая проверка осуществляется при наличии хотя бы одного обстоятельства, определенного Налоговым кодексом Украины¹.

При этом следует отметить, что указанные ограничения в основаниях проведения проверок налогоплательщиков не распространя-

¹ Подпункт 75.1.2 п. 75.1 ст. 75, подпункты 78.1.1–78.1.13 п. 78.1 ст. 78 Налогового кодекса Украины.

ются на проверки, которые проводятся по обращению такого налогоплательщика, или проверки, которые проводятся в пределах производства по уголовному делу¹. В то же время работникам налоговой милиции запрещается принимать участие в проведении плановых и внеплановых выездных проверок налогоплательщиков, которые проводятся органами государственной налоговой службы, если такие проверки не связаны с ведением оперативно-розыскных дел или расследованием уголовных дел, возбужденных относительно таких налогоплательщиков (должностных лиц налогоплательщиков), которые находятся у них в производстве².

По поводу периодичности проведения плановых проверок следует отметить, что налогоплательщики с незначительной степенью риска включаются в план-график не чаще чем один раз в три календарных года, средней – не чаще чем один раз в два календарных года, высокой – не чаще одного раза в год³. Порядок формирования и утверждения плана-графика, перечень рисков и их деление на степени устанавливаются центральным органом исполнительной власти, который реализует государственную налоговую политику. Сегодня это Министерство доходов и сборов, а ранее – Государственная налоговая администрация Украины. Кроме того, запрещается проведение документальной плановой проверки по отдельным видам обязательств перед бюджетами, кроме правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты налога на доходы физических лиц и обязательств по бюджетным займам и кредитам, которые гарантированы бюджетными средствами⁴.

Следует обратить внимание на то, что в Налоговом кодексе Украины содержится прямое исключение, согласно которому определенная категория налогоплательщиков включается в план-график не чаще чем один раз в три календарных года. К этой категории относятся юридические лица, соответствующие критериям, определенным п. 154.6 ст. 154 Налогового кодекса Украины, и у которых сумма уплаченного в бюджет налога на добавленную стоимость составляет не менее 5 % от задекларированного дохода за отчетный налоговый период, а также самозанятые лица, у которых сумма уплаченных на-

¹ Пункт 78.2 ст. 78 Налогового кодекса Украины.

² Пункт 78.3 ст. 78 Налогового кодекса Украины.

³ Пункт 77.2 ст. 77 Налогового кодекса Украины.

⁴ Пункт 77.3 ст. 77 Налогового кодекса Украины.

логов составляет не менее 5 % от задекларированного дохода за отчетный налоговый период, если эти лица не допустили совершения определенных в Налоговом кодексе правонарушений.

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 различные «степени риска» налогоплательщиков присутствует в п. 77.2 ст. 77 Налогового кодекса Украины, которым устанавливается периодичность включения хозяйствующих субъектов в план проверок налоговыми органами, рядовому налогоплательщику вряд ли удастся найти в официальных источниках саму методику отнесения налогоплательщиков к 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 тенизации 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 тенизации экономики, не имеет официального, общеприменительного характера, то в положениях действующего сейчас приказа Государственной 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 пункты 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 (см. тот же приказ ГНА), «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...». На наш взгляд, такие формулировки свидетельствуют об исключительно фискальной, односторонней направленности мышления представителей контролирующих органов, так как, используя их, а также другие положения данного документа, можно инициировать ужесточение контрольных мероприятий относительно практически любого плательщика налога на добавленную стоимость. При этом

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 [Текст] : приказ Гос. налог. администрации Украины от 18.04.2008 № 266 // Бюл. законодательства и юрид. практики Украины. – 2009. – № 2.

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» (выгододоформирующий субъект) (см. приказ ГНА № 266) подразумевается «субъект хозяйствования, который значится в расшифровках налогового кредита контрагента и формирует налоговую выгоду выгодополучателю (производителю, получателю), в том числе через выгодотранспортирующих субъектов». 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 сленгу.

В свою очередь, должностные лица налоговых органов под понятием «транзитер» (или выгодотранспортирующий субъект) понимают (см. приказ ГНА № 266): «субъект хозяйствования (плательщик НДС), который осуществляет посредническую функцию между выгододоформирующим субъектом и выгодополучателем, у которого согласно налоговой отчетности налоговые обязательства на уровне налогового кредита по всем операциям или по отдельным операциям или разница 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». 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 уязвимого 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 теневизации 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.

Критерии отбора и классификации юридических лиц по категориям «выгодоприобретатель», «транзитер» и «налоговая яма»

№ критерия	Выгодоприобретатели	«Налоговые ямы»	Транзитеры
1	2	3	4
	Основные	Основные	Основные
1	Формирование налогового кредита за счет предприятий-«транзитеров» и предприятий-«налоговых ям»	Первый признак для признания «налоговой ямы» – не сдана (не принята) декларация	Налоговый кредит равняется налоговым обязательствам или отличается на 2 %
2		Наличие расхождений между налоговым кредитом и налоговыми обязательствами более чем на 1 млн грн	Объем налогооблагаемых операций (строка 1А декларации по НДС), включая сумму НДС, за последний отчетный месяц больше 1 млн грн или резкое увеличение налогового кредита более чем на 1 млн грн (приказ ГНАУ от 25.01.2010 № 34)

1	2	3	4
3		Количество работающих лиц меньше 5	Количество работающих лиц меньше 10
4			Большое количество налоговых накладных на одну товарную позицию
	Дополнительные (одновременно не меньше трех налоговых критериев)	Дополнительные (не меньше двух критериев одновременно)	Дополнительные (любой критерий)
1	Количество работающих лиц больше 20 (форма № 1ДФ)	Уставный фонд меньше 200 тыс. грн	Уставный фонд меньше 200 тыс. грн
2	Уставный фонд больше 100 тыс. грн (регистрационные документы)	Балансовая стоимость основных средств меньше 10 тыс. грн	Директор и бухгалтер – один человек
3	Балансовая стоимость основных средств больше 1 млн грн (отчетность по налогу на прибыль)	Директор и бухгалтер – один человек	Состояние плательщика отличается от основного (4, 5, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 14, 16, 18, 19, 21, 22, 23, 32)
4	Большие налогоплательщики, предприятия-банки, предприятия-страховщики, предприятия-монополисты	Среднемесячный объем операций больше 1 млн грн	
5	Предприятия, которые декларируют среднемесячный объем операций, включая сумму НДС, за последний календарный год больше 5 млн грн	Резкое увеличение налогового кредита (более чем на 1 млн грн) сравнительно с предыдущим месяцем согласно последней декларации по НДС	

1	2	3	4
6		Состояние плательщика отличается от основного (4, 5, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 14, 16, 18, 19, 21, 22, 23, 31, 32)	
7		Формирование налогового кредита за счет собственного индивидуального налогового номера	

Рассмотрим некоторые из приведенных критериев более детально. Прежде всего, навряд ли можно автоматически относить предприятие к категории «налоговых ям» в случае несдачи налоговой декларации. В данном случае в соответствии с подп. 78.1.2 п. 78.1 ст. 78 Налогового кодекса Украины появляется основание для проведения внеплановой документальной проверки. Совершенно логично, что именно в результате проведения документальной проверки становится возможным признать предприятие «налоговой ямой», а сам факт неподачи 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 – директор и бухгалтер вполне может быть одним и тем же человеком. Согласно действующему законодательству при регистрации хозяйствующего субъекта не является обязательным наличие должности бухгалтера, в отличие от положений, существовавших ранее. Не является показательным и размер уставного фонда – это прерогатива учредителей, а не налоговых органов.

Несколько иные критерии применяются к физическим лицам – налогоплательщикам.

Критерии отбора и классификации физических лиц по категориям «выгодоприобретатель», «транзитер» и «налоговая яма»

№ критерия	Выгодоприобретатели	«Налоговые ямы»	Транзитеры
1	2	3	4
	Основные	Основные	Основные
1	Формирование налогового кредита за счет плательщиков НДС – «транзитеров» и плательщиков НДС – «налоговых ям»	Наличие расхождений между налоговым кредитом и налоговыми обязательствами более чем на 100 тыс. грн и/или не сдана (не принята) декларация	Налоговый кредит равняется налоговым обязательствам или отличается на 2 %
2		Нет наемных работников	Объем налогооблагаемых операций (строка 1А декларации по НДС), включая сумму НДС, за последний отчетный месяц больше 300 тыс. грн или резкое увеличение налогового кредита более чем на 100 тыс. грн (приказ ГНАУ от 25.01.2010 № 34)
3			Количество работающих лиц меньше 5
	Дополнительные (одновременно не меньше трех налоговых критериев)	Дополнительные (не меньше двух критериев одновременно)	Дополнительные (любой критерий)
1	Среднемесячный объем налогооблагаемых операций (строка 1А), включая сумму НДС, за последний календарный год больше 500 тыс. грн	Среднемесячный объем операций больше 500 тыс. грн	Состояние плательщика отличается от основного (4, 5, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 14, 16, 18, 19, 21, 22, 23, 32)

1	2	3	4
2	Количество работающих лиц больше 5 (форма № 1ДФ)	Резкое увеличение налогового кредита (более чем на 100 тыс. грн) сравнительно с предыдущим месяцем согласно последней декларации по НДС	Физическое лицо – предприниматель является учредителем, наемным работником контрагента или от контрагента получались доходы по гражданско-правовым соглашениям
3	Налоговая отдача по НДС меньше 1 %	Состояние плательщика отличается от основного (4, 5, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 14, 16, 18, 19, 21, 22, 23, 32)	Размер выплачиваемой заработной платы за последний отчетный период равняется или является меньшим минимально установленного уровня
4	Осуществляет выплаты гражданам и физическим лицам – предпринимателям, которые не являются плательщиками НДС, в размере, превышающем 20 % среднемесячных объемов	Физическое лицо – предприниматель является учредителем, наемным работником контрагента или от контрагента получались доходы по гражданско-правовым соглашениям	Осуществляет выплаты гражданам и физическим лицам – предпринимателям, которые не являются плательщиками НДС, в размере, превышающем 20 % среднемесячных объемов
5	Размер выплачиваемой заработной платы за последний отчетный период меньше 2,5 минимальных заработных плат	Размер выплачиваемой заработной платы за последний отчетный период равняется или является меньшим минимально установленного уровня	
6		Регистрация физического лица предпринимателем по адресу согласно временному виду на жительство в Украине	

1	2	3	4
7		Физическое лицо на протяжении последних трех лет осуществляло регистрацию прекращения физического лица – предпринимателя с последующим возобновлением регистрации предпринимательской деятельности	

В данном случае имеет смысл обратить внимание на следующее. 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 других субъектов хозяйствования, равно как и по поводу получения доходов по гражданско-правовым соглашениям. Статья 42 Конституции Украины провозглашает: «Каждый имеет право на предпринимательскую деятельность, которая не запрещена законом»¹. Другими словами, в данном случае можно поднимать вопрос о незаконном установлении ограничений в праве занятия предпринимательской деятельностью. Более того, согласно

¹ Конституция Украины [Текст] : от 28.06.1996 № 254к/96-ВР // Ведомости Верхов. Рады Украины. – 1996. – № 30. – Ст. 141.

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, указанному во временном виде на жительство в Украине.

В целом анализ указанной Комплексной системы предотвращения и противодействия тенизации 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. 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 в следующей статье, где определяется круг лиц, к которым применяются меры ответствен-

ности, 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 этого круга государственных служащих, то 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 таком 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 право-

охранительные 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 г., когда было принято постановление Высшего административного суда Украины от 14.11.2012 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. Иначе говоря, 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 суда¹.

Обобщая приведенный материал, следует сделать несколько выводов. Во-первых, сейчас законодательством Украины четко регламентированы разновидности налоговых проверок, однако существующее закрепление предпосылок для их назначения делает возможным

¹ О признании недействующим и отмене налогового уведомления-решения [Текст] : постановление Высш. адм. суда Украины от 14.11.2012 по делу № К/9991/50772/12 // Бизнес – Бухгалтерия. Право. Налоги. Консультации. – 2013. – № 16–17.

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 решается проблема несовершенства подзаконного нормативного регулирования и проблема реализации многих процедурных особенностей назначения и проведения налоговых проверок.

Московский государственный
юридический университет
имени О. Е. Кутафина

Национальный университет
«Юридическая академия Украины
имени Ярослава Мудрого»

Очерки налогово-правовой науки современности

Монография

Под общей редакцией
Е. Ю. Грачевой и Н. П. Кучерявенко

Москва – Харьков
«Право»
2013

УДК 347.73:336.22

ББК 67.302.2

О-95

Очерки налогово-правовой науки современности : моно-
О-95 графия / под общ. ред. Е. Ю. Грачевой и Н. П. Кучерявенко. –
Москва-Харьков : Право, 2013. – 680 с.

ISBN 978-966-458-560-3

Издание подготовлено представителями налогово-правовой науки России, Украины и Казахстана. В работе над монографией приняли участие специалисты ведущих юридических центров Алматы, Екатеринбурга, Киева, Москвы, Санкт-Петербурга, Саратова, Харькова. Освещая наиболее проблемные и дискуссионные аспекты налогово-правового регулирования, в очерках обоснованы направления развития науки налогового права на ближайшую перспективу, подведены определенные итоги двадцатилетнего этапа исследований в этой области.

Для студентов и преподавателей юридических вузов, работников финансовых органов и всех, кто интересуется проблемами налогового права.

УДК 347.73:336.22

ББК 67.302.2

ISBN 978-966-458-560-3

© «Право», 2013

Наукове видання

**Нариси
податково-правової науки
сучасності**

Монографія

За загальною редакцією
О. Ю. Грачової і М. П. Кучерявенка

(Російською мовою)

Редактор *А. В. Єфименко*
Коректори *М. М. Поточняк, Н. Ю. Шестьора*
Комп'ютерна верстка *В. М. Зеленька*

Підписано до друку 04.11.2013.
Формат 60×90 $\frac{1}{16}$. Папір офсетний. Гарнітура Times.
Ум. друк. арк. 42,5. Обл.-вид. арк. 38. Вид. № 929.
Тираж 500 прим.

Видавництво «Право» Національної академії правових наук України
та Національного університету «Юридична академія України
імені Ярослава Мудрого»
Україна, 61002, Харків, вул. Чернишевська, 80а
Тел./факс (057) 716-45-53
Сайт: www.pravo-izdat.com.ua
E-mail для авторів: verstka@pravo-izdat.com.ua
E-mail для замовлень: sales@pravo-izdat.com.ua

Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи
до Державного реєстру видавців, виготівників і розповсюджувачів
видавничої продукції — серія ДК № 4219 від 01.12.2011 р.

Виготовлено у друкарні СПДФО Білетченко
Тел. (057) 758-35-98