

ДИСКУССИЯ

В налоговую с «ответным» визитом

При проведении камеральной проверки и обжаловании ее результатов присутствие налогоплательщика не запрещено, хотя вопрос до конца не урегулирован

Александр МИНИН • Специально для «Юридической практики»

Самый распространенный вид проверки налоговой — камеральные. Им, согласно пункту 76.1 Налогового кодекса (НК) Украины, подлежит вся подаваемая налоговая отчетность.

В отличие от других видов проверок, согласие налогоплательщика на проведение такой проверки обязательно (пункт 76.1 НК Украины). Может ли налогоплательщик при ней присутствовать — вопрос до конца не урегулированный. Так, согласно пункту 76.1, присутствие налогоплательщика обязательно, однако и не запрещено — в соответствии с пунктом 17.1.6 НК Украины налогоплательщик имеет право присутствовать при проведении проверок. Право это сформулировано в общем, применительно ко всем проверкам, так почему бы его не применять и к проверкам камеральным, по крайней мере, по заявлению налогоплательщика о желании им воспользоваться?

Если по результатам иных проверок, отличных от камеральных, при выявлении нарушений составляется акт, а при отсутствии — справка (пункт 86.1 НК Украины), то по результатам камеральных — только акт при выявлении нарушений (пункт 86.2), при их отсутствии справка не предусмотрена.

Обоснованная ревизия

Сама же камеральная проверка определена подпунктом 75.1.1 как проверка, которая проводится в помещении налоговой исключительно на основании данных, указанных в налоговых декларациях (расчетах) налогоплательщика.

Акт камеральной проверки после его составления, подписания и регистрации со стороны налоговой направляется для подписания налогоплательщику (пункт 86.2 НК Украины). В случае

несогласия последнего выводы акта могут быть обжалованы так же, как и выводы документальной проверки, в порядке, предусмотренном пунктом 86.7 НК Украины. Такое правило, кроме, собственно, пункта 86.7 НК Украины, в общем порядке предусмотрено также в уже упомянутом подпункте 17.1.6.

Указанными выше положениями НК Украины и некоторыми другими в разделе об НДС (которые мы рассматриваем далее) упоминание камеральных проверок как таковых и особенности их регулирования практически исчерпываются. Неудивительно, что вопросов в связи с этим возникает много.

Оперативное регулирование

Следует отметить и то, что такие проверки начинают активно использоваться налоговой для «оперативного регулирования» злободневных вопросов. Один из них — возможность учета в составе текущего результата для целей налогообложения убытков прошлых лет. Напомним, что официальная позиция налоговой не предполагает возможности учета убытков, понесенных до первого квартала 2011 года, сейчас. Отследить движение убытков можно по декларациям, тогда и появляются акты камеральных проверок, в которых фиксируется нарушение.

НК Украины не устанавливает специальных правил в отношении выдачи налоговых уведомлений-решений по актам камеральных проверок, поэтому, исходя хотя бы из пункта 86.8 НК Украины, налоговое уведомление-решение в таком случае, согласно НК Украины, принимается и направляется в общем порядке. Соответственно, и обжалуется оно также в общем порядке, аналогично обжалованию налоговых уведомлений-решений по актам документальных проверок.

Из особенностей обжалования итогов камеральных проверок можно отметить проверку такой «проверки» на статус собственно камеральной: основывается ли она на данных налоговых деклараций исключительно конкретного налогоплательщика (подпункт 75.1.1 указывает именно на налогоплательщика, а не на данные деклараций (не-

определенный круг) налогоплательщиков). Если налоговая в акте камеральной проверки ссылается, например, на данные других налогоплательщиков (к примеру, вы показали налоговый кредит по НДС, а указанные вами в реестре налоговых накладных контрагенты в тот же период корреспондирующих налоговых обязательств в своих декларациях ➡



Камеральная проверка для налогоплательщиков является бомбой замедленного действия

МНЕНИЯ

Возражения принимаются



Александра ПЕТРОВСКАЯ-ИВАНИЧЕНКО, старший юрист ЮФ «Кушнир, Якимяк и Партнеры»

Налоговое уведомление-решение принимается руководителем налогового органа (его заместителем) в течение десяти рабочих дней со дня, следующего за днем вручения налогоплательщику акта проверки, в порядке, предусмотренном статьей 58 НК Украины. Возражения должностных лиц налогоплательщика к акту проверки принимаются с учетом заключения о результатах рассмотрения возражений к акту проверки — в течение трех рабочих дней, следующих за днем рассмотрения возражений и предоставления (направления) письменного ответа налогоплательщику. Решения, принятые контролирующим органом, могут быть обжалованы в административном или судебном порядке (статья 56 НК Украины).

Порядок подачи и рассмотрения органами государственной налоговой службы жалоб налогоплательщиков при обжаловании в административном порядке налоговых уведомлений-решений об определении сумм денежных обязательств налогоплательщика или лю-

бых других решений органов государственной налоговой службы определен в Положении о порядке подачи и рассмотрения жалоб налогоплательщиков органами государственной налоговой службы, утвержденном приказом ГНА Украины от 23 декабря 2010 года № 1001, зарегистрированным в Министерстве юстиции Украины 6 января 2011 года под № 10/18748. За судебной защитой нарушенных прав налогоплательщики могут обратиться с соответствующим иском в административный суд с учетом требований статьи 102 НК Украины в течение 1095 дней с момента получения такого решения. Соответствующая правовая позиция отражена в информационном письме ВАСУ от 10 февраля 2011 года № 203/11/13-11.

В соответствии с положениями статьи 17 КАС Украины судебному обжалованию подлежат решения, действия и бездействие органов ГНС. Согласно установленной практике, акты проверок являются описательными документами, которые только подтверждают факт проведения проверки, не являясь решением субъекта властных полномочий и не могут быть предметом спора. Вместе с тем, если по результатам проверки не было вынесено налоговое уведомление-решение, а выводы, сделанные проверяющими в ходе такой проверки, нарушают права налогоплательщика, то одним из способов выхода из сложившейся ситуации, на наш взгляд, является обжалование действий субъекта властных полномочий.

Защита от бездействия



Наталья КУРИЛЕНКО, аудитор, руководитель налоговой практики АК «Соколовский и Партнеры»

С момента получения акта камеральной проверки платательщик налога имеет право на протяжении пяти рабочих дней подать свои возражения на акт, а также участвовать в их рассмотрении.

К сожалению, последующее обжалование выводов, фактов и данных акта проверки законодательством не предусмотрено. Но по результатам акта каме-

ральной проверки принимаются налоговые уведомления-решения, которые могут быть обжалованы в письменной форме в процедуру административного обжалования (в органах ГНС), а потом в судебном порядке (или сразу в суде).

Если орган Государственной налоговой службы Украины составил и вручил налогоплательщику акт камеральной проверки, но при этом не вынес налогового уведомления-решения, платательщик налогов может обратиться в суд и обжаловать бездействие органа ГНС относительно непринятия налогового уведомления-решения по результатам акта камеральной проверки.

Делается это исключительно для защиты интересов налогоплательщика во взаимоотношениях с контрагентами (во избежание проблем с органами ГНС у контрагентов-покупателей).

Этапы административного обжалования

Этап	С какой даты считать срок на обжалование	Срок на подачу документа	Орган, в который подается документ	Результат
Первый	От даты получения налогового уведомления-решения	10 календарных дней для жалобы	Контролирующий орган высшего уровня	Решение контролирующего органа высшего уровня о полном или частичном неудовлетворении жалобы
Второй	От даты получения решения о полном или частичном неудовлетворении жалобы	10 календарных дней для жалобы	ГНА Украины	Решение ГНА Украины о полном или частичном неудовлетворении жалобы

Примечание. Таблица подготовлена АК «Соколовский и Партнеры»

ДИСКУССИЯ

В налоговую с «ответным» визитом

не показали, согласно базе данных налоговой), то в определении НК Украины это уже будет не камеральная проверка, а незаконная. Так что при получении акта камеральной проверки всегда необходимо проверять, основывается ли он на данных только ваших налоговых деклараций.

В отличие от ранее действовавшего Закона Украины № 2181-III, НК Украины не содержит каких-либо ограничений для выдачи налоговых уве-

домлений-решений по итогам проверок, как было указано, например, в подпункте 4.2.2 «в» Закона Украины № 2181, согласно которому налоговики имели право определять налоговые обязательства (то есть об уменьшении, например, отрицательного значения объекта налогообложения речь вообще не шла) только: (1) при выявлении арифметических или методологических ошибок, которые (2) привели к занижению или завышению суммы налогового обязательства. Согласно НК Украины, наличие этих двух обстоятельств для выдачи налогового уведомления-решения по итогам камеральной проверки не требуется.

Сроки проведения влияют на возмещение

В НК Украины общие сроки проведения камеральных проверок не установлены. Определены они прямо только в отношении деклараций по НДС, которые подаются с заявлением о предоставлении возмещения. Так, согласно пункту 200.10 НК Украины, камеральная проверка такой налоговой отчетности должна быть проведена в пределах 30 дней от предельного срока подачи декларации. Для налогоплательщиков, отвечающих критериям автоматического возмещения, камеральная проверка проводится в пределах 20 календарных дней (подпункт 200.18 НК Украины). А с 1 января 2014 года, согласно подпункту 200.22 НК Украины, для всех налогоплательщиков с позитивной налоговой историей (что это такое — определено в том же подпункте, точнее указано, что Кабинет Министров Украины определит критерии) камеральная проверка должна будет проводиться в пределах пяти календарных дней от даты подачи декларации.

Отметим отличие в отсчете этого срока от установленного сейчас: согласно подпунктам 200.10 и 200.18 НК Украины, соответственно, срок считается от предельного термина подачи налоговой от-

четности, согласно Кодексу, а согласно подпункту 200.22 НК Украины, — от даты подачи декларации (следует понимать — фактической). В таком случае возникает вопрос: а что если такая подача будет осуществлена в последний день перед «затяжными» праздниками?

Вопрос этот важен и для определения сроков получения бюджетного возмещения НДС по закону, ведь, согласно подпункту 200.12 НК Украины, налоговый орган обязан в пятидневный срок (следует понимать — календарных дней) после завершения проверки дать заключение казначейству о сумме, подлежащей возмещению из бюджета. А казначейство, согласно подпункту 200.13 НК Украины, после этого должно перечислить налогоплательщику эту сумму в течение пяти операционных дней. Так что сроки проведения камеральных проверок влияют и на сроки получения бюджетного возмещения.

Раздел об НДС НК Украины — единственный, кроме общей части, где специально упоминаются камеральные проверки. Кроме указанного выше, еще подпункт 200.14 НК Украины устанавливает алгоритм действий для случаев, когда по результатам камеральной или документальной внеплановой выездной проверки орган налоговой службы выявляет несоответствие суммы бюджетного возмещения сумме, заявленной в налоговой декларации. То есть можно говорить о специальных правилах и основаниях действий только по результатам: (1) камеральной или (2) документальной внеплановой выездной проверок. А вот применять при плановой проверке этот механизм, согласно подпункту 200.14 НК Украины, выходит, уже и нет оснований. Как видим, по статусу в таком отдельном случае камеральная проверка может быть даже главнее, чем выездная плановая документальная.

МИНИН Александр — старший партнер ЮФ «КМ Партнеры», г. Киев

МНЕНИЯ

Вовремя уведомить



Артур КИЯН, юрист ЮФ «Лавринович и Партнеры»

По результатам камеральных проверок, в случае выявления нарушений, составляется акт, который сам по себе не может быть обжалован, поскольку он не имеет для налогоплательщика каких-либо последствий. А вот решение, принятое на основании акта проверки, может быть обжаловано в административном или судебном порядке. Исходя из нашей практики, административное обжалование не приносит положительных результатов и не часто влечет за собой отмену принятых решений. Но следует учитывать, что в случае первоначального избрания судебной процедуры обжалования налогоплательщик теряет право на возвращение к административной.

Судебная процедура предусматривает возможность обжалования в рамках судебной системы Украины и с большей вероятностью позволяет рассчитывать на объективное рассмотрение налогового спора.

Выбирая административную либо судебную процедуру обжалования, следует помнить о существовании специ-

альной нормы статьи 56.5 Налогового кодекса, устанавливающей обязанность налогоплательщика письменно уведомить орган ГНС о каждом случае такого обжалования, чтобы не допустить начисления штрафов за несвоевременную уплату налогового обязательства.

Акт — еще не решение



Александра ФЕДОРЕНКО, старший юрист ЮФ «Антика»

В случае несогласия с фактами, изложенными в акте проверки, в том числе и камеральной, а также с выводами и предложениями налоговых органов налогоплательщик вправе в пятидневный срок со дня получения акта проверки предоставить в соответствующий налоговый орган свои возражения, которые должны быть рассмотрены последним также в течение пяти дней. По общему правилу, налоговый орган обязан выдать налоговое уведомление-решение в течение десяти рабочих дней с момента вручения налогоплательщику акта проверки, в случае наличия возражений к акту — на протяжении трех рабочих дней после рассмотрения возражений и направления ответа по ним. Причем такое решение принимается в

случае выявления факта как занижения суммы налогового обязательства, так и ее завышения.

Сам по себе акт проверки не порождает каких-либо последствий для налогоплательщика, а является основанием для принятия соответствующего решения. И уже непосредственно это решение, содержащее конкретные предписания для налогоплательщика, может быть обжаловано им в административном и судебном порядке.

Анализ судебной практики в данном вопросе свидетельствует о том, что сам акт налоговой проверки не может быть предметом судебного обжалования, так как не носит обязательного характера и не является решением в понимании статьи 17 Кодекса административного судопроизводства Украины.

Обжалование результатов



Руслан МАЛИНОВСКИЙ, юрист АО «Волков и Партнеры»

Согласно действующему законодательству Украины, налогоплательщик имеет право на обжалование налоговых решений как в административном, так и в судебном порядке.

ПРОБЛЕМА

Цифры — на сверку



Владимир ТАЛАШЧЕНКО, юрист ЮФ «Салком»

Целью проведения камеральных проверок является проверка правильности арифметического и методологического заполнения поданной налоговой отчетности. Их результаты, в случае выявления нарушений, оформляются в виде акта проверки, на основании которого налогоплательщику уже могут быть определены денежные обязательства. При этом сам акт проверки должен быть вручен (направлен) налогоплательщику для подписания.

Таким образом, результаты камеральных проверок фиксируются либо путем внесения отметки в налоговую отчетность об отсутствии нарушений, либо, при выявлении нарушения, путем составления акта камеральной проверки. В дальнейшем на основании этого акта органом налоговой службы может быть составлено уведомление-решение, которым налогоплательщику будут определены денежные обязательства.

По нашему мнению, обжалование действий должностных лиц налогового органа по проведению камеральной проверки будет проблематичным, ввиду того, что, согласно Налоговому кодексу, проверка указанного вида проводится в отношении всей налоговой отчетности сплошным порядком без получения специального разрешения руководителя органа налоговой службы.

Обжаловать налоговое уведомление-решение в судебном порядке можно в течение месяца с момента получения ответа по жалобе от вышестоящего налогового органа, обратившись в административный суд с иском об отмене такого решения. При обращении налогоплательщика в суд ранее принятое решение налогового органа считается несогласованным до момента принятия соответствующего судебного решения.

Как показывает судебная практика, при рассмотрении и принятии административными судами решений по подобным искам суды исходят из оценки и анализа всех имеющихся в деле доказательств и, зачастую, принимают решение в пользу налогоплательщика.

Судами учитываются вскрытые недостатки оформления результатов проведенной проверки, наличие существенных письменных возражений к акту, составленному по ее результатам, и документов, подтверждающих их предоставление в налоговый орган. Также устанавливаются истинные обстоятельства принятия неправомерного решения налогового органа при отсутствии первичных документов.

Таким образом, отмена налогового уведомления-решения вполне реальна. Во многом она зависит от наличия доказательств и качества обоснования требований налогоплательщика, изложенных в иске к органам налоговой службы.