

УДК [336.226.11+336.221.264]342.743

А.А. ГОЛОВАШЕВИЧ, канд. юрид. наук,
Национальный юридический университет имени
Ярослава Мудрого

НЕВЫЕЗДНАЯ ВНЕПЛАНОВАЯ ЭЛЕКТРОННАЯ ПРОВЕРКА: СУЩНОСТЬ, ОСОБЕННОСТИ НАЗНАЧЕНИЯ И ПРОВЕДЕНИЯ

Ключевые слова: налог, налоговый контроль, налоговая проверка, невыездная внеплановая электронная проверка, процедуры налогового контроля, налоговый спор, основания проведения налоговой проверки

Современное развитие общества предполагает комплексное использование достижений в разных сферах и областях науки. В качестве примера можно привести внедрение электронной отчетности, широкое использование публичных каналов связи для ее доставки от плательщика к контролирующему органу, распространение электронной подписи. Все эти инструменты существуют в Украине уже длительное время, успешно применяются в ходе проведения налогового контроля.

Отдельными вопросами финансового и налогового контроля занимались такие ученые, как А.В. Брызгалин, Е.А. Вознесенский, Ю.А. Данилевский, Ю.Б. Иванов, Н.П. Кучерявенко, Н.А. Марынива, О.М. Минаева, Н.В. Шевцова и другие. Вместе с тем, особую актуальность указанная проблематика приобрела в связи с принятием Налогового кодекса Украины, что обусловило настоятельную необходимость дальнейших научных исследований в сфере налогового контроля. Более того, совсем недавно законодатель ввел еще один инструмент, использующий достижения техники при осуществлении налогового контроля. Речь идет о начале внедрения механизма невыездной внеплановой электронной проверки. Сразу следует отметить, что данная разновидность документальной налоговой

проверки в полной мере в данный момент еще не применяется на практике, так как в соответствии с п.17 подраздела 10 раздела XX Налогового кодекса Украины документальные невыездные внеплановые электронные проверки проводятся:

- с 01.01.2014 г. – в отношении налогоплательщиков, применяющих упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности;
- с 01.01.2015 г. – в отношении субъектов хозяйствования микро-, малого и среднего бизнеса;
- с 01.01.2016 г. – в отношении других налогоплательщиков [1].

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 силу [2]. Данная разновидность проверок будет проводиться на основании заявления, представленного налогоплательщиком с незначительной степенью риска. Об особенностях классификации налогоплательщиков контролирующим органами и отнесению их к той или иной группе риска будет сказано немного ниже, а пока хотелось 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 информация [2]:

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

5) о предоставлении 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 Налогового кодекса Украины;

б) 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 налогоплательщика, начавшие применять упрощенную систему налогообложения с 01.01.2014 года. Наконец, в-третьих, не смогут воспользоваться механизмом электронной проверки субъекты предпринимательской деятельности – юридические лица, применяющие упрощенный План счетов.

Что касается формы проверяемых документов, 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 выездной 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 проанализировано выше. На наш взгляд, требование бумажных заверенных копий документов нарушает саму концепцию электронной проверки, которая предполагает как раз уход от бумажных носителей, направленность на удаленное (посредством электронных каналов связи) предоставление 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 выездной внеплановой электронной проверки не означает автоматического позитивного решения уполномоченного органа в 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 либо о проведении, либо о непроведении такой проверки. При этом решение о непроведении электронной проверки может быть принято в результате установления следующих обстоятельств [2]:

1) заявление представлено с нарушением установленной формы, в т.ч. не заполнены (неправильно заполнены) необходимые дан-

ные, 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;

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 пп.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 контролиру-

ющих органов. Документальная плановая проверка проводится согласно план-графика проверок. Документальная внеплановая проверка осуществляется при наличии хотя бы одного обстоятельства, определенного Налогового кодекса Украины (п.п.75.1.2 [1]).

При этом следует отметить, что указанные ограничения в основаниях проведения проверок налогоплательщиков не распространяются на проверки, которые проводятся по обращению такого налогоплательщика, или проверки, которые проводятся в пределах производства по уголовному делу (п.78.2 [1]). В то же время, работникам налоговой милиции запрещается брать 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 производстве (п.78.3 [1]).

По поводу периодичности проведения плановых проверок следует отметить, что налогоплательщики с незначительной степенью риска включаются в план-графика не чаще, чем раз в три календарных года, средней – не чаще чем раз в два календарных года, высокой – не чаще одного раза в год (п. 77.2 [1]). Порядок формирования и утверждения плана-графика, перечень рисков и их деление на степени устанавливаются центральным органом исполнительной власти, который реализует государственную налоговую политику. В данный момент 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 средствами (п.77.3 [1]).

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 раз в три календарных года. К этой категории относятся юридические лица, которые соответствуют критериям, определенным п.154.6 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 налогов составляет не менее 5 % от задекларированного дохода за отчетный налоговый период, если эти лица не допустили совершения определенных в Налоговом кодексе правонарушений [1].

Подводя итоги, следует отметить, что в последние годы наблюдается повсеместная интеграция информационных технологий практически во всех сферах общественной жизни. Применение же таких технологий в отношениях между налогоплательщиками и контролирующими органами может способствовать как оптимизации выполнения их взаимных

обязанностей, так и стать поводом для возникновения налогового спора в случае недостаточно точного регулирования процедур применения той или иной технологии. Именно поэтому следует особое внимание уделять правовому регулированию новых налоговых инструментов, а также вовремя исправлять допущенные ошибки, что является уже прерогативой законодателя.

ЛИТЕРАТУРА

1. Податковий кодекс України : від 02.12.2010 г., № 2755-VI // ВВР України. – 2011. – № 13–17. – Ст. 112.

2. Наказ Міністерства доходів і зборів України «Про затвердження Порядку подання платником податків заяви про проведення документальної невізної позапланової електронної перевірки та прийняття рішення територіальним органом Міністерства доходів і зборів України про проведення такої перевірки» : від 03.06.2013 г., № 143 // Офіційний вісник України. – 2013. – № 47. – Ст. 1702.

Головашевич А. А. Невыездная внеплановая электронная проверка: сущность, особенности назначения и проведения / А. А. Головашевич // Форум права. – 2014. – № 1. – С. 102–105 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/FP_index.htm_2014_1_20.pdf

Анализируются отдельные разновидности налоговых проверок, приводятся характерные черты новой их разновидности – невыездной внеплановой электронной проверки. Рассматривается предложенный уполномоченными государственными органами порядок назначения и проведения проверок данного типа, формулируются проблемные моменты и обозначаются возможные пути их устранения.

Головашевич О.О. Невізна позапланова електронна перевірка: сутність, особливості призначення та проведення

Аналізуються окремі різновиди податкових перевірок, наводяться характерні риси нового їх різновиду – невізної позапланової електронної перевірки. Розглядається запропонований уповноваженими державними органами порядок призначення та проведення перевірок даного типу, формулюються проблемні моменти і позначаються можливі шляхи їх усунення.

Golovashevych O.O. Cameral Unscheduled Electronic Tax Audit: Nature, Appointment and Conduction

The article is devoted to varieties of tax audits, given the characteristics of the new varieties of them – cameral unscheduled electronic tax audit. We consider the proposed authorized state bodies appointment and inspections of this type, and formulate the problem points are indicated possible ways to address them.