

Е.А. Данина

Актуальные проблемы правового регулирования налогового контроля в Республике Беларусь

Сегодняшняя Беларусь переживает этап экономических реформ, и ключевой их элемент – налоговая реформа. От того, каким будет налоговое законодательство Беларуси, зависит ее развитие в ближайшие десятилетия.

Между тем, процесс формирования налогового законодательства еще не завершен, принята только Общая часть Налогового кодекса [1], которая вступила в действие с 1 января 2004 года (при этом в данный нормативный акт уже вносятся изменения и дополнения), действует большой массив подзаконных актов, часто противоречащих друг другу. Несформированность налогового законодательства не может не отражаться на экономике страны. Положение усугубляется и таким явлением, как нежелание налогоплательщиков выполнять обязанности по уплате налогов и сборов, стремлением использовать несовершенство законодательства и недостатки в работе налоговых органов для уклонения от уплаты налогов. В связи с вышеизложенным, все острее встает проблема обеспечения безусловного соблюдения налогового законодательства.

Осуществление налогового контроля – одна из важнейших функций налоговых органов. Это сложный, комплексный процесс, который регулируется нормативно-правовыми актами, как в области регулирования налоговых правоотношений, так и в других областях.

К сожалению, на практике нередки случаи, когда налоговый контроль осуществляется некачественно, допускаются нарушения в производстве по делам о правонарушениях в налоговой сфере. Это связано и со сложностью, противоречивостью, нестабильностью действующего налогового законодательства, и с отсутствием всеобъемлющих и точных алгоритмов применения института контроля в сфере налогообложения, а нередко и с недостаточной компетентностью сотрудников налоговых органов.

Вообще, потребность в организации налоговой службы, на которую, в основном, и возложены контрольные функции, в современном ее виде возникла в Беларуси на рубеже 90-х гг. минувшего столетия в связи с коренными изменениями в социально-экономическом строе.

Пока экономика перестраивалась, становилась на рыночные рельсы, первоочередная задача налоговой службы заключалась в том, чтобы приучить налогоплательщиков во что бы то ни стало исправно платить налоги – бюджет требовал налоговых вливаний.

Эта задача остается важнейшей и сегодня. По данным Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь (МНС), количество состоящих на учете юридических лиц и индивидуальных предпринимателей (далее – ИП) за 2003 год увеличилось на 280 и по состоянию на 1 января 2004 года составило 279597. Весь прирост к соответствующему периоду прошлого года получен за счет увеличения количества зарегистрированных юридических лиц негосударственного сектора экономики, который возрос на 2285 юридических лиц. Сокращение состоящих на учете юридических лиц государственного сектора

экономики и ИП составило 1231 и 774 плательщика соответственно. По состоянию на 1 апреля 2004 года на налоговом учете состояло уже 278754 юридических лиц и ИП.

Проверки в 2003 году проведены у 31,8% состоящих на учете плательщиков, что ниже показателя 2002 года на 8,3%. По результатам проверок доначислено сумм налогов и экономических санкций на 37273 млн. руб. больше, чем за 2002 год. В сопоставимых ценах (с учетом дефлятора ВВП) увеличение по сравнению с 2002 годом в целом по республике составило 2941,3 млн. руб., при этом самый высокий прирост отмечен по г. Минску – 8562,1 млн. руб. По результатам проверок в 2003 году поступило в доход бюджета на 14161 млн. руб. больше, чем в 2002 году.

За I квартал 2004 года нарушения законодательства выявлены у 7409 юридических лиц (или 69,1% от проверенных) и 6922 ИП (или 48,5% от проверенных). По результатам проверок доначислено налогов и экономических санкций на 7406,7 млн. руб. больше, чем за соответствующий период 2003 года. В доход бюджета взыскано в целом по республике в сопоставимых ценах на 9904,1 млн. руб. больше, чем за соответствующий период прошлого года (с учетом дефлятора ВВП).

Очевидно, что совершенствование не только системы налогов, но и порядка их сбора, а также правил налогового контроля, которые бы исключали или хотя бы минимизировали злоупотребления и произвол со стороны контролирующих органов, является приоритетной задачей в сфере налогообложения на сегодняшний день.

Так, в 2004 году был продолжен начатый в 2002 году курс на максимальное вовлечение в сферу налогообложения участников теневой экономической деятельности и обеспечение своевременной уплаты налоговых платежей. Особенно активно в этих целях стала использоваться такая форма налогового контроля, как налоговые посты на предприятиях. Они были открыты на некоторых предприятиях, производящих и реализующих подакцизные товары – табачные изделия, алкоголь, пиво. Рациональным было бы внедрять такую форму контроля и на рынках, что позволит не только активизировать работу контролирующих органов на данных объектах, но и будет стимулировать плательщиков к выполнению в срок и в полном объеме налогового обязательства, поскольку упростит процедуру внесения сумм налогов лицами, осуществляющими торговлю на рынках.

Между тем, отмечается, что бухгалтерская отчетность не упрощается, а наоборот, усложняется. В результате, предпринимательство страдает не только от больших налогов, но и в не меньшей мере от излишнего давления, оказываемого при осуществлении налоговых проверок. Кроме того, Общей частью Налогового кодекса Республики Беларусь (НК) введено понятие налогового учета. Статья 62 НК определяет налоговый учет как осуществление плательщиками (иными обязанными лицами) учета объектов налогообложения и определения налоговой базы по налогам, сборам (пошлинам) путем расчетных корректировок к данным бухгалтерского учета, если иное не установлено налоговым законодательством. При этом отмечается, что налоговый учет ведется исключительно в целях налогообложения и осуществления налогового контроля.

Из содержания приведенных положений следует, что налоговый учет представляет собой специальную систему учета хозяйственных операций налогоплательщика. Но в соответствии с положениями Закона Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» от 18.10.1994 № 3321-XII [2] организации обязаны вести бухгалтерский учет. В качестве объектов бухгалтерского учета выступают имущество организации, обязательства организа-

ции и хозяйственные операции, осуществляемые в процессе деятельности организации. В качестве одной из основных задач бухгалтерского учета указанной Закон определяет формирование информации о деятельности организации и ее имущественном положении, необходимой внутренним пользователям отчетности – руководителям, учредителям, участникам и собственникам имущества организации, а также внешним – инвесторам, кредиторам и др. Сравнивая приведенные положения законодательства, можно прийти к выводу, что система бухгалтерского учета преследует более общую цель по отношению к системе налогового учета. Возникает вопрос: а были ли объективные предпосылки у законодателя к выделению из бухгалтерского учета налогового учета? Но в любом случае, отсутствие предпосылок не означает, что требование законодательства не нужно исполнять.

Серьезные вопросы возникают в связи с взаимодействием органов, осуществляющих налоговый контроль, к которым относят МНС, Комитет государственного контроля Республики Беларусь (КГК) и Государственный таможенный комитет Республики Беларусь (ГТК). Однако необходимо отметить, что в течение последних двух лет данной проблеме уделялось некоторое внимание.

В частности, принято совместное постановление КГК и МНС «Об утверждении положения о порядке взаимодействия органов КГК и инспекций МНС при обращении взыскания задолженности по уплате сумм экономических санкций, примененных органами КГК, на денежные средства, находящиеся на счетах дебиторов юридических лиц и индивидуальных предпринимателей-правонарушителей» (от 2.09.2002 № 2/91) [3], разработаны правила направления налоговыми органами в органы финансовых расследований КГК сообщений о преступлениях против порядка осуществления экономической деятельности (Утв. Постановлением МНС от 2.04.2002 № 41) [4] и др.

К сожалению, вопрос о количестве контролирующих органов и их взаимодействии является не только проблемой координации деятельности государственных органов, но и существенно осложняет деятельность плательщиков. Особенно это касается ИП, осуществляющих розничную торговлю через ларьки, палатки, торговые павильоны. По различным вопросам, связанным с налогообложением и осуществлением предпринимательской деятельности, эти торговые точки проверяют достаточно большое количество контролирующих органов, в частности, должностные лица налоговых органов, КГК, ряда подразделений МВД (ОБЭП, ГАИ). Возникают ситуации, когда в одном и том же ларьке за неделю проводится 5–6 различных проверок. При этом проверки, проводимые подразделениями МВД, осуществляются по иным правилам, нежели установлены для проведения налоговых проверок (отсутствуют предписания на проведение проверок, акт проверки составляется в одном экземпляре). В результате этого ИП вынужден тратить время на дополнительные разбирательства с контролирующими органами, поскольку из-за отсутствия экземпляра акта о результатах проверки, о причинах составления акта владелец торговой точки узнает только от продавца, который не всегда точно может объяснить создавшуюся ситуацию.

Необходимо отметить, что в целом Республика Беларусь несколько отстает от Российской Федерации в вопросах совершенствования налогового законодательства. Достаточно сказать, что в РФ Налоговый кодекс принят полностью, а в Беларуси – только Общая часть [5]. Как в России, так и в Беларуси законодатель разделил все налоговые проверки на два основных вида – камеральные и выездные. Однако в РФ сфера применения камеральных проверок значительно расширена, что, на наш взгляд, более рационально. В Республике Беларусь камеральная проверка сводится только к проверке

сданных плательщиком или иным обязанным лицом налоговых расчетов (деклараций). Эта проверка является, по сути, формой систематического контроля. В РФ камеральная проверка применяется и в случаях, когда нецелесообразно выезжать по местонахождению плательщика, а можно ограничиться требованием о предоставлении необходимых для проверки документов и исследовать их в помещении налогового органа. Такие проверки рационально проводить в отношении небольших фирм (маленькие офисы, небольшой штат работников и объем деятельности), особенно, если проводится по вопросам правильности уплаты одного или нескольких налогов, т.е. носит тематический характер.

Что касается выездной проверки, то здесь есть ряд различий в порядке назначения, сроках и порядке оформления результатов. В частности, статья 69 НК Республики Беларусь содержит норму о том, что «плановые налоговые проверки одного и того же плательщика (иного обязанного лица) могут проводиться не более одного раза в год». НК РФ более детально регламентирует данное положение: «Налоговый орган не вправе проводить в течение одного календарного года две выездные налоговые проверки и более по одним и тем же налогам за один и тот же период» (ч. 2 ст. 89 НК РФ). Исключение составляют только выездные проверки, осуществляемые в связи с реорганизацией или ликвидацией организации-налогоплательщика, а также вышестоящим налоговым органом в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего проверку. Такие проверки могут проводиться независимо от времени проведения предыдущей проверки (ч. 3 ст. 89 НК РФ). Кроме того, НК РФ четко оговаривает, что налоговой проверкой могут быть охвачены только три календарных года деятельности налогоплательщика (иного обязанного лица), непосредственно предшествовавшие году проведения проверки (ч. 1 ст. 87). При этом запрещается проведение налоговыми органами повторных выездных проверок по одним и тем же налогам, подлежащим уплате или уплаченным плательщиком за уже проверенный налоговый период. И хотя фраза «только три календарных года, непосредственно предшествовавшие году проведения проверки» вызывает вопросы, поскольку при буквальном толковании означает запрет на проведение проверки за отчетные периоды текущего года, это ограничение является очень важным для защиты интересов плательщиков. Не секрет, что в Республике Беларусь, на практике нередки случаи, когда в ходе различных проверок проверяют одни и те же вопросы и документы, внося тем самым нездоровую и нервную работу организации-плательщика.

Серьезные различия содержатся и в сроках проведения выездных проверок. Часть 2 статьи 89 НК РФ указывает на то, что выездная налоговая проверка не может продолжаться более двух месяцев. Однако, при проведении выездных проверок организаций, имеющих филиалы и представительства, срок увеличивается на один месяц на проведение проверки каждого структурного подразделения, а в исключительных случаях вышестоящий налоговый орган может увеличить продолжительность проверки до трех месяцев. НК Республики Беларусь устанавливает, что общий срок проведения проверки не должен превышать 30 рабочих дней. При этом в 30 дней не входит срок, необходимый проверяющим для проведения подготовительной работы, а также для написания акта проверки. При наличии объективных причин этот срок может быть продлен на основании служебной записки проверяющего, причем не вышестоящим органом, а руководителем налогового органа, проводившего проверку, и не до 3-х месяцев, а на неограниченный срок. Кроме того, законодательство обеих стран не содержит хотя бы примерного перечня оснований, по которым может быть принято решение о продлении срока проведения проверки, но в РФ плательщик все же знает, что дольше 3-х месяцев

проверка не продлится, а в Республике Беларусь подконтрольное лицо с этой точки зрения практически не защищено.

И, наконец, по поводу оформления результатов проведенных выездных налоговых проверок следует сказать, что нормы российского и белорусского права также существенно различаются. В частности, в РФ пребывание проверяющих на территории подконтрольного объекта завершается составлением справки о проведенной выездной налоговой проверке. Справка, в сущности, является документом, свидетельствующим о завершении выездной налоговой проверки на территории плательщика, и после ее подписания доступ проверяющих на эту территорию возможен только с его добровольного согласия, даже если не истек допустимый двухмесячный срок. Акт выездной налоговой проверки составляется в течение двух месяцев с момента составления справки, затем плательщик может предоставить возражения по акту в двухнедельный срок, и еще 14 дней отводится для принятия по акту решения руководителя налогового органа. Таким образом, с момента окончания проверки и до момента, когда плательщик узнает о ее реальных результатах, может пройти почти три месяца, что, по мнению автора, может неблагоприятно повлиять на работу организации-плательщика, поскольку ему необходимо планировать свою дальнейшую работу с учетом материалов проверки, т.е. изыскать средства для уплаты штрафов, пеней, исправить выявленные недостатки в ведении бухгалтерского и налогового учета и т.д., причем сделать это надо как можно быстрее. В Республике Беларусь сроки подведения итогов проверки гораздо меньше. Во-первых, справка составляется только в том случае, если в ходе проверки нарушений не выявлено. Во-вторых, акт проверки составляется проверяющими не позднее 5-ти рабочих дней с даты завершения проверки (за исключением актов рейдовых проверок). При наличии возражений по акту подписывающие его лица делают об этом запись перед своей подписью и не позднее 5-ти рабочих дней представляют свои письменные возражения по его содержанию. По истечении того же срока со дня вручения акта проверки плательщику при отсутствии его возражений, а при наличии возражений – на следующий день после составления по ним заключения начальником отдела, обеспечивается внесение руководителю налогового органа проекта решения по акту проверки. Столь небольшие сроки, с одной стороны, заставляют действовать всех участников данных отношений быстрее, возможно иногда допуская некоторые погрешности, с другой стороны, позволяют в максимально короткие сроки устранять выявленные нарушения и принимать меры к устранению причин и условий, приведших к ним.

Подводя итог, следует отметить, что в целом российское налоговое законодательство в большей степени направлено на защиту прав и интересов плательщиков, позволяя, при этом, налоговым органам в полной мере осуществлять возложенные на них функции контроля. В белорусском законодательстве многие вопросы регламентированы не столь подробно, в результате чего возникает достаточно много разного рода разночтений, которые налоговыми органами трактуются отнюдь не в пользу плательщика. При этом необходимо подчеркнуть, что прежде чем мотивировать налогоплательщика на правомерное поведение в отношении соблюдения налогового законодательства, государство должно завоевать авторитет у тех, кто обязан уплачивать налоги. Государство обязано продемонстрировать максимум уважения к правам налогоплательщиков, а значит – к закону, что будет являться условием установления и поддержания принципа взаимной ответственности гражданина и государства.

ЛИТЕРАТУРА

1. *Налоговый кодекс Республики Беларусь*. Общая часть. 2003 г. // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь, 2003, № 4.
2. *О бухгалтерском учете и отчетности*: Закон Республики Беларусь от 18.10.1994 г. № 3321-XII // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь, 2001, № 63.
3. Об утверждении инструкции о взаимодействии работников контрольно-ревизионных подразделений министерств, других республиканских органов республиканского управления, государственных организаций, подчиненных Правительству Республики Беларусь, местных исполнительных и распорядительных органов, налоговых, таможенных органов, органов уголовного преследования и судов по организации и проведению проверок (ревизий) финансово-хозяйственной деятельности юридических лиц и индивидуальных предпринимателей: Постановление Министерства финансов Республики Беларусь, Комитета государственного контроля Республики Беларусь, Прокуратуры Республики Беларусь, Министерства внутренних дел Республики Беларусь, Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь, Министерства юстиции Республики Беларусь, Комитета государственной безопасности Республики Беларусь и Государственного таможенного комитета Республики Беларусь от 12.06.2002 г. № 83/33/16/149/62/14/8/35 // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь, 2002, № 86.
4. Об утверждении положения о порядке взаимодействия органов Комитета государственного контроля и инспекций Министерства по налогам и сборам при обращении взыскания задолженности по уплате сумм экономических санкций, применяемых органами Комитета государственного контроля, на денежные средства, находящиеся на счетах дебиторов юридических лиц и индивидуальных предпринимателей-правонарушителей: Постановление Комитета государственного контроля Республики Беларусь и Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь от 26.09.2002 г. № 2/91 // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь, 2002, № 115.
5. *Налоговый кодекс Российской Федерации*. Часть I. 1998 г. – М., 2004.

S U M M A R Y

The article highlights the general issues of legal regulation of tax control in the Republic of Belarus. The basic aspects of tax bodies' activity and their interactions with other state bodies carrying out tax control are considered. The comparative characteristic of legal regulation of tax control in Russian and Belarusian legislation is given.

Поступила в редакцию 29.09.2004