

**Правовая модель отрицания результатов проверки:
проблематика построения и применения**
Промышленно-торговое право. – 2010. – № 6. – С. 70–76.

Аннотация

В статье анализируются формы выражения несогласия проверяемого субъекта с результатами проверки, проводимой на основании норм Указа Президента Республики Беларусь от 16 октября 2009 г. № 510 «О совершенствовании контрольной (надзорной) деятельности в Республике Беларусь» (далее – Указ № 510) и других нормативных правовых актов. Автор формулирует и обосновывает предложения, обеспечивающие функционально правовую совместимость действий должностных лиц контролирующего органа и проверяемого субъекта.

Введение

В соответствии с частью первой п. 59 Положения о порядке организации и проведения проверок, утвержденного Указом № 510 (далее – Положение) по итогам проверки, в ходе которой выявлены нарушения законодательства, составляется акт проверки. Свое несогласие с фактами, изложенными в акте проверки, проверяемые субъекты выражают в предусмотренных законодательством формах.

Именно формы несогласия с актом проверки в системной взаимосвязи с процессуальными аспектами их выражения и станут предметом исследования данной статьи.

Основная часть

Составление акта проверки не предоставляет права контролирующему органу воздействовать на имущественные интересы проверяемого субъекта и взыскивать недоимки, штрафы, пени. Акт проверки – документ, в котором фиксируются (перечисляются) факты нарушения законодательства, служащие основанием для принятия соответствующего решения, т.е. это носитель информации о выявленных нарушениях.

Акт проверки подписывается должностным лицом контролирующего органа, проводившего проверку (руководителем проверки и он в определенной степени выражает субъективное мнение проверяющих об итогах деятельности проверяемого субъекта с точки зрения ее соответствия законодательству. В связи с этим акт проверки обжалован быть не может, поскольку не нарушает субъективных прав и законных интересов проверяемого субъекта и не содержит обязывающих указаний, не создает каких-либо препятствий для осуществления предпринимательской деятельности. В то же время, проверяемый субъект может обжаловать действия (бездействие) проверяющих, объективизация которых и приобретает форму акту.

Указ № 510 предусматривает два способа доведения до сведения проверяющих (в длительном аспекте – контролирующего органа) точки зрения проверяемого субъекта на обстоятельства, отраженные в акте проверки: письменное изложение мотивов отказа от подписания акта проверки и представление возражений по содержанию акта проверки.

Пункты 66 и 67 Положения определяют субъектов, которые подписывают акт проверки. Несмотря на то что выводы и предложения, содержащиеся в нем только прогностически временным образом могут приобрести форму официального решения, проверяющий (руководитель проверки) уже на данной стадии всегда свое субъективное мнение выражает подписанием акта проверки.

При подписании акта проверки представителями проверяемого субъекта наблюдается определенная двойственная противоречивость. С одной стороны, факт подписания акта про-

верки не означает безоговорочного согласия проверяемого субъекта с содержащимися в нем сведениями, так как подписание любого документа направлено, прежде всего, на фиксацию его содержания. С другой стороны, подписание акта проверки в определенной степени свидетельствует о признании вины проверяемым субъектом и подтверждает совершение правонарушения.

В силу п. 69 Положения лицо, отказавшееся от подписания акта проверки, имеет право письменно изложить мотивы отказа. При этом в акте проверки делается соответствующая отметка, и он направляется проверяемому субъекту заказным письмом с уведомлением о вручении либо вручается проверяемому субъекту или его представителю под роспись. Неподписание проверяемым субъектом акта проверки не влечет негативных последствий в виде применения мер административной ответственности. До внесения изменений и дополнений в законодательство часть третья ст. 13.8 Кодекса Республики Беларусь об административных правонарушениях (далее – КоАП) предусматривала вынесение предупреждения или наложение штрафа в размере до пяти базовых величин за отказ плательщика, налогового агента, иного обязанного лица от подписания акта налоговой проверки (данное положение утратило силу с 23 февраля 2010 г.)¹. Во многом изменения были обусловлены принятием Указа № 510: абзац тринадцатый п. 7 Положения определяет, что проверяемые субъекты, их представители вправе указывать в акте проверки о своем согласии или несогласии с ее результатами.

Часть первая п. 71 Положения закрепляет право проверяемого субъекта в случае несогласия с результатами проверки в письменном виде представить возражения по содержанию акта проверки. В данной норме законодатель увязывает представление возражений с указанием на это в акте проверки записи перед своей подписью, т.е. проверяемому субъекту косвенным образом вменяется в обязанность подписать акт проверки, что не согласуется с вышеуказанными законодательными новациями. Такое своеобразное вменение имеет продолжение при определении момента начала течения срока на подачу возражений – со дня подписания акта проверки, а не со дня получения акта, что было бы более разумным. В данном случае речь можно вести о законодательном ограничении реализации права проверяемого субъекта на представление возражений, так как буквальное прочтение вышеуказанной нормы позволяет констатировать абсолютную взаимосвязь между подписанием акта проверки и представлением возражений. Для сравнения: по п. 6 ст. 100 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК России) возражения представляются в течение 15 рабочих дней после получения акта проверки. Пункт 5 данной статьи предусматривает определенные гарантии для налогового органа в случае уклонения лица, в отношении которого проводилась проверка, или его представителя от получения акта налоговой проверки в виде отражения этого факта в акте налоговой проверки и направления акта по почте заказным письмом по месту нахождения организации (обособленного подразделения) или месту жительства физического лица. При этом датой вручения акта считается шестой день считая с даты отправки заказного письма.

По сравнению с ранее действовавшим законодательством² изменился срок на подачу возражений по акту проверки, который в настоящее время составляет 15 рабочих дней (не

¹ *О внесении изменений и дополнений в некоторые кодексы Республики Беларусь по вопросам уголовной и административной ответственности: Закон Респ. Беларусь, 28 дек. 2009 г., № 98-3 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2010. – № 16. – 2/1651.*

² *О некоторых мерах по совершенствованию координации деятельности контролирующих органов Республики Беларусь и порядка применения ими экономических санкций: Указ Президента Респ. Беларусь, 15 нояб. 1999 г., № 673 (в ред. Указа Президента Респ. Беларусь, 6 дек. 2001 г., № 722) // Консультант Плюс: Беларусь. Техно-*

учитываются выходные и праздничные дни), что свидетельствует об улучшении в данном вопросе правового положения проверяемого субъекта. До вступления в силу Указа № 510, срок на представление возражений был настолько минимальным (пять рабочих дней), что некоторые специалисты, в сравнительно-правовом аспекте исследующие налоговые системы стран СНГ, весьма отрицательно характеризовали данный факт. Например, Д.М. Щекин, применительно к ст. 78 Налогового кодекса Республики Беларусь (далее – НК Беларуси) отмечал: «Вряд ли следует специально аргументировать, что такое правовое регулирование этого вопроса является неадекватным»³.

Увеличение данного срока имеет целью позволить проверяемому субъекту более обоснованно подготовить и представить возможные возражения по акту проверки в качестве способа защиты своих прав и законных интересов. При исчислении срока на подачу возражений по акту проверки следует иметь в виду, что первым днем течения данного срока является не день подписания акта, а следующий за ним день. Если в Указе № 510 не предусмотрены последствия пропуска срока на подачу возражений по акту проверки, то п. 6 ст. 78 НК Беларуси закрепляет, что по истечении установленного срока возражения к рассмотрению не принимаются. Однако непредставление возражений по акту проверки не лишает проверяемого субъекта возможности обжалования в дальнейшем вынесенного решения в вышестоящий контролирующий орган или в суд. Как регламентировано частью второй п. 11 постановления Пленума Высшего Хозяйственного Суда Республики Беларусь от 19 мая 2005 г. № 21 «О некоторых вопросах, связанных с применением Общей части Налогового кодекса Республики Беларусь», в случае если плательщик (иное обязанное лицо) не представлял в налоговый орган свои возражения по акту проверки, но представил их в судебное заседание хозяйственного суда, последний, руководствуясь ст. 100, 108 Хозяйственного процессуального кодекса Республики Беларусь (далее – ХПК), обязан приобщить их к материалам дела и оценить в совокупности с остальными имеющимися доказательствами по делу.

В силу прямого указания части первой п. 71 Положения возражения проверяемого субъекта излагаются как по акту проверки в целом, так и по его отдельным положениям исключительно в письменной форме. Обязательной формы документа, в котором должны излагаться возражения, действующим законодательством не установлено, из чего можно сделать вывод, что проверяемый субъект вправе произвольно изложить свои обоснованные аргументы со ссылкой на соответствующую нормативную правовую базу и прилагаемые документы, подтверждающие его позицию.

В контексте выражения несогласия проверяемого субъекта с выводами проверяющих важным представляется решение вопроса, на что именно (каково предметно-правовое поле) подаются возражения. На первый взгляд ответ очевиден – на акт проверки в русле перманентного постулирования данного факта в законодательстве. Однако акта проверки базируется на определенных материалах, в основу которых положены различные документы (наряду с документами, исходящими от проверяемого субъекта, это и материалы встреченных проверок, запросов контролирующих органов; документы, полученные в ходе проверки от третьих лиц; протоколы опросов физических лиц и др.). Иногда на практике проверяемому субъекту вручается только акт проверки без соответствующих документов (их копий). В то же время, для того чтобы составить мотивированные возражения по акту проверки, прове-

логия 3000 [Электронный ресурс] / ООО «Юрспектр», Нац. центр правовой инфор. Респ. Беларусь. – Минск, 2010.

³ Щекин, Д.М. *Налоговое право государств – участников СНГ (общая часть): учеб. пособие / Д.М. Щекин; под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Статут, 2008. – С. 299.*

ряемый субъект должен обладать полной и достоверной информацией о результатах проверки, т.е. всеми имеющимися в распоряжении контролирующего органа материалами. В противном случае он не сможет полноценно реализовать предоставленное ему законодательством право на защиту, а именно право на подачу возражений по акту проверки.

Все документы, которые отражают положения акта проверки, являются его неотъемлемой частью этого акта, поскольку позволяют определить объем и характер вменяемых правонарушений. Невручение по требованию проверяемого субъекта всех документов, находящихся в распоряжении контролирующего органа, фактически означает, что проверяемый субъект не в полном объеме ознакомлен с результатами проверки. Однако, в соответствии с абзацем десятым п. 6 Положения контролирующие органы и проверяющие обязаны ознакомить представителей проверяемого субъекта с результатами проверки. Согласно части первой п. 59 Положения акт проверки составляется по результатам проверки, т.е. в данном случае законодатель абсолютно верно исходит из разного нормативно-прикладного понимания правовых конструкций «результаты проверки» и «акт проверки» как соотношения общего и частного.

Проблема непредоставления контролирующим органом в распоряжение проверяемого субъекта всех документов, полученных при проведении проверки, имеет свое продолжение в хозяйственном судопроизводстве, когда в процессе рассмотрения дела проверяемый субъект обращается с ходатайством о предоставлении в его распоряжение всех документов, на основании которых выносилось обжалуемое решение. В такой ситуации (нередкой при проведении внеплановых проверок по поручению органов уголовного преследования) контролирующий орган ссылается на следственную тайну (часть первая статьи 198 Уголовно-процессуального кодекса Республики Беларусь) как объективно корреспондирующую связь между представлением материалов проверки и материалами уголовного дела, которые не могут быть представлены в суде до окончания производства по уголовному делу. В этом случае, поскольку в рамках уголовного дела исследуются обстоятельства, непосредственно связанные с делом, рассматриваемым в хозяйственном суде, по ходатайству контролирующего органа принимается решение о приостановлении производства по делу в соответствии со ст. 145 ХПК.

Парадоксальная противоречивость указанной ситуации заключается в том, что в ходе судебного разбирательства контролирующий орган в силу требований части третьей ст. 29 ХПК при рассмотрении заявления о признании ненормативного правового акта противоречащим законодательству не может надлежащим образом исполнить свою обязанность по доказыванию соответствия вынесенного решения по акту проверки требованиям законодательства, а при рассмотрении всех документов проверки, не дожидаясь рассмотрения материалов уголовного дела (которые в его же юридико-терминологической интерпретации составляют следственную тайну), выносит решение по акту проверки, которое сам в впоследствии на определенной стадии признает как недоказуемое с точки зрения обоснования его принятия.

Для проверяемого субъекта ситуация осложняется тем, что в отличие от проверяемых субъектов Российской Федерации⁴, он лишен возможности участвовать в процессе рассмотрения материалов проверки, по которым принимается соответствующее решение, что фактически приводит к заочному обвинению.

⁴ В соответствии с п. 2 ст. 101 НК России лицо, в отношении которого проводилась налоговая проверка, вправе участвовать в процессе рассмотрения материалов проверки лично и (или) через своего представителя.

Естественно, вышеупомянутая ситуация во многом обусловлена конкуренцией норм различных отраслей законодательства, приводящей к ограничению предусмотренного ст. 19 ХПК принципа состязательности сторон (например, часть третья данной статьи устанавливает, что лица, участвующие в деле, вправе знать об аргументах друг друга до начала судебного разбирательства). Однако и оценить как правомерные действия руководителя (заместителя руководителя) контролирующего органа, который вынес решение по акту проверки, во многом основанного на материалах уголовного дела, впоследствии постулируя невозможность его доказать (когда проверяемым субъектом оно обжалуется) не представляется возможным.

По нашему мнению, при решении вопроса о предоставлении или непредоставлении всех материалов проверки контролирующие органы должны четко и последовательно исходить из конституционно-правового императива, предусмотренного частью второй ст. 34 Конституции Республики Беларусь, обязывающего государственные органы, общественные объединения, должностные лица предоставлять гражданину возможность ознакомиться с материалами, затрагивающими его права и законные интересы. Данная норма, прямо связанная с правом граждан на получение информации о деятельности государственных органов (часть первая ст. 34 Конституции Республики Беларусь), получила развитие в ст. 6 «Право на информацию» Закона Республики Беларусь от 10 ноября 2008 г. № 455-З «Об информации, информатизации и защите информации» (далее – Закон) в системной взаимосвязи с частью третьей ст. 34 Конституции Республики Беларусь, ст. 17 «Информация, распространение и (или) предоставление которой ограничено» и ст. 25 «Распространение и (или) предоставление информации» Закона, определяющие нормативно-правовые ограничения на предоставление информации. Так, абзац пятый части первой ст. 17 Закона к информации, распространение и (или) предоставление которой ограничено, относит информацию, содержащуюся в делах об административных правонарушениях, материалах и уголовных делах органов уголовного преследования и суда до завершения производства по делу. Однако в данном вопросе необходимо исходить из закрепленного частью второй ст. 34 Конституции Республики Беларусь статуса информации, имеющей непосредственное отношение к проверяемому субъекту (в соответствии с вышеуказанной правовой нормой – материалы, затрагивающее его права и законные интересы). Ограничение предоставления такой информации возможно (и в определенной степени необходимо) для сторонних организаций и третьих лиц.

Если же следовать позиции контролирующего органа и в какой-то мере хозяйственных судов, то предоставление информации для проверяемого субъекта, непосредственно заинтересованного в ней для реализации права на обжалование решения по акту проверки, подлежит ограничению, а для контролирующего органа на стадии проведения проверки и вынесения решения по акту проверки – нет.

Необходимо отметить, что аналогичная проблема существует и в Российской Федерации, которая получает свое, во многом противоречивое, разрешение на разных уровнях. Часть 2 ст. 24 Конституции Российской Федерации и п. 3 ст. 8 Федерального закона от 27 июля 2006 г. № 149-ФЗ «Об информации, информационных технологиях и о защите информации», в совокупности обеспечивающие возможность каждому ознакомиться с документами и материалами, непосредственно затрагивающих его права и свободы, находящимися в распоряжении органов государственной власти и органов местного самоуправления, их должностных лиц, подкреплены соответствующей правовой позицией Конституционного Суда Российской Федерации: «Право каждого на защиту своих прав и свобод всеми не запрещенными законом способами, закрепленное статьей 45 Конституции Российской Федерации, предполагает наличие гарантий, которые позволяли бы реализовать его в полном объеме и обеспе-

чить эффективное восстановление в правах не только в рамках судопроизводства, но и во всех иных случаях привлечения к юридической ответственности. Применительно к налоговой ответственности одной из таких гарантий является вытекающее из статьи 24 (часть 2) Конституции Российской Федерации право налогоплательщика знать, в чем его обвиняют, и представлять возражения на обвинения. Поэтому при определении процессуальных прав налогоплательщика при производстве дела в налоговых органах законодатель не может не предоставить ему право знать о появившихся у налогового органа претензиях, заявлять возражения против них, представлять доказательства незаконности или необоснованности принятого решения. Иное не соответствовало бы приведенным положениям Конституции Российской Федерации» (подп. 2.4)⁵.

В отличие от органа конституционного правосудия Высший Арбитражный суд Российской Федерации, встав на сторону налоговых органов, в ряде решений (от 9 апреля 2009 г. № ВАС-2199/09; от 30 июля 2009 г. № ВАС-9405/09) указал, что НК России не содержит норм, обязывающих налоговые органы предоставлять (направлять иным способом) налогоплательщику материалы проверки, в том числе в качестве приложения к акту. Однако данные выводы легли в основу выносимых российскими арбитражными судами решений не в полной мере.

В Российской Федерации на научном уровне по данному вопросу наблюдается полная солидарность с налогоплательщиками. Как отмечает Н.А. Травкина, право на представление письменных возражений по акту проверки, очевидно, включает право на заблаговременное (до стадии рассмотрения материалов проверки) ознакомление с выявленными налоговым органом в ходе проверки фактами и документами. Непредоставление налогоплательщику этой возможности лишает его права на полное и объективное исследование обстоятельств дела и оснований предъявляемых ему претензий, а также на подготовку мотивированных письменных возражений по акту проверки⁶.

Письменные мотивы отказа от подписания акта проверки и возражения по нему по своему смыслу и назначению представляют собой субъективно-правовой комментарий вышеуказанного процессуального документа. В связи с этим различия между ними носят во многом формальный характер. Однако по юридическим последствиям для проверяемого субъекта, в рамках действенно правовой реакции со стороны контролирующих органов, разница между ними существенная. В отличие от мотивов несогласия обоснованность доводов, изложенных в возражениях, изучается проверяющим (руководителем проверки), и по ним в течение 15 рабочих дней составляется письменное заключение, которое направляется проверяемому субъекту заказным письмом с уведомлением о вручении либо вручается проверяемому субъекту или его представителю под роспись (часть вторая п. 71 Положения). И если изучение доводов, изложенных в возражениях, теми же проверяющими, действия которых ставятся под сомнение, у проверяемого субъекта вызывает методологическое недоумение, то назначение дополнительной проверки (в соответствии с вышеуказанной нормой при необходимости в целях подтверждения обоснованности доводов, изложенных в возражениях, не позднее 10 рабочих дней со дня поступления возражений может быть назначена дополни-

⁵ По жалобе открытого акционерного общества «Востоксибэлектросетьстрой» на нарушение конституционных прав и свобод положениями частей третьей и четвертой статьи 88, пункта 1 статьи 101 Налогового кодекса Российской Федерации и части 4 статьи 200 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации: Определение Конституционного Суда Российской Федерации, 12 июля 2006 г., № 267-О // Консультант Плюс: Версия Проф. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ЗАО «Консультант Плюс». – М., 2010.

⁶ Травкина, Н.А. Вправе ли налоговый орган отказать налогоплательщику в предоставлении материалов проверки? / Н.А. Травкина // Налоговед. – 2010. – № 1. – С. 42–43.

тельная проверка в отношении проверяемого субъекта) влечет для него ряд отрицательных последствий, которые ставят под сомнение организационно-правовую архитектуру института подачи возражений на акт проверки⁷.

При этом, чем обоснованнее опровержение доводов проверяющих, тем больше вероятность назначения дополнительной проверки. В связи с этим реально прикладным назначением использования проверяемым субъектом возражений по акту проверки становится затягивание процесса принятия решения. Это, в определенной степени, уравнивает процессуальные возможности проверяемого субъекта и контролирующего органа, что естественно не является истинным предназначением вышеуказанного важнейшего института взаимоотношений контролирующих органов и хозяйствующих субъектов.

Более того, если по итогам рассмотрения возражений по акту проверки будет сделан вывод о неправомерных действиях проверяющих (несмотря на то что вероятность этого ничтожна мала), то существует своеобразная легальная «индальгенция», позволяющая им поступать неправомерным образом: в соответствии с абзацем четырнадцатым части первой п. 5 Указа № 510 дополнительная проверка назначается по причине несоблюдения проверяющим (руководителем проверки) установленного порядка назначения и проведения проверок. Считаем, что данная неправомерность дополнительно стимулируется отсутствием в законодательстве таких мер административной ответственности, которые бы повлекли для должностных лиц контролирующих органов реальные отрицательные последствия. На данный момент ст. 23.79 Кодекса Республики Беларусь об административной ответственности (далее – КоАП) устанавливает ответственность только за нарушение установленного порядка назначения, согласования проведения внеплановых проверок (ревизий) финансово-хозяйственной деятельности либо информирования о проведении таких проверок (ревизий); ст. 23.39 «Самоуправство» КоАП, как показала практика, не имеет судебных перспектив применения, а соответствующие положения п. 22 Указа № 510 касаются ограниченных случаев таких действий (невнесение должностным лицом контролирующего органа записи о проведении проверки в книгу учета проверок и нарушение должностным лицом установленного порядка назначения проверки).

Еще одним неблагоприятным последствием представления обоснованных возражений по акту проверки является возможность восполнения контролирующим органом пробелов в соответствующих правоприменительных документах.

Заключение

Формализация несогласия с выводами проверяющих по результатам проверки в виде письменного изложения мотивов отказа от подписания акта проверки и представление возражений по его содержанию – важный оптимизационно-правовой механизм взаимодействия контролирующего органа и хозяйствующего субъекта в целях достижения баланса частных и публичных интересов.

Для нормативно-правового совершенствования реализации права проверяемого субъекта на представление возражений по акту проверки предлагаем:

- срок представления возражений по акту проверки увязать не с днем подписания, а с днем получения акта;

⁷ Более подробно об идентичности повторных и дополнительных проверок и их последствиях для проверяемого субъекта см.: Пилипенко, А.А. Дialeктика противоречий в вопросе проведения повторных и дополнительных проверок / А.А. Пилипенко // *Ветн. Высш. Хоз. Суда Респ. Беларусь*. – 2010. – № 3. – С. 131–137.

- закрепить обязанность контролирующего органа предоставлять проверяемому субъекту все результаты (материалы) проверки в целях реализации его конституционного права на получение информации;

- определить меры административной ответственности проверяющих с целью реализации предусмотренного абзацем седьмым п. 3 Положения принципа ответственности контролирующих органов, их должностных лиц за нарушение законодательства при осуществлении контроля.

Резюме

В статье, в системной взаимосвязи положений Указа Президента Республики Беларусь от 16 октября 2009 года № 510 «О совершенствовании контрольной (надзорной) деятельности в Республике Беларусь» и других актов законодательства анализируются формы несогласия проверяемого субъекта с результатами проверки, а также обосновываются предложения по их оптимизации в процессе правоприменения.

Resume

In the system intercommunication between the statements of the Presidential Decree of 16.10.2009 № 510 «About the ways of perfection of the control (supervision) activity on the Republic of Belarus» and other legal acts in the article forms of disagreement of supervised subject are analyzed and also proposals for their optimization in law enforcement are grounded.

Дата поступления статьи в редакцию: 20.04.2010