

Пилипенко А.А. Сравнительно-новационные аспекты контрольной (надзорной) деятельности в Республике Беларусь

Вестник Высшего Хозяйственного Суда Республики Беларусь. – 2009. – № 24. – С. 122–139.

Аннотация

В статье рассматриваются отдельные новации законодательства, связанные со вступлением с 1 января 2010 года в силу Указа Президента Республики Беларусь от 16 октября 2009 г. № 510 «О совершенствовании контрольной (надзорной) деятельности в Республике Беларусь». Предполагаемые нововведения анализируются сквозь призму действующего законодательства, а также соответствующих норм Налогового кодекса Российской Федерации.

Введение

Глава государства в целях совершенствования контрольной (надзорной) деятельности в Республике Беларусь, определения единого порядка ее проведения, создания дополнительных условий для развития эффективных форм хозяйствования 16 октября 2009 г. подписал Указ № 510 «О совершенствовании контрольной (надзорной) деятельности в Республике Беларусь» (далее – Указ № 510) [1], который (за исключением отдельных норм) вступает в силу с 1 января 2010 года. Указ № 510 в сфере контрольной деятельности призван заменить Указ Президента Республики Беларусь от 15 ноября 1999 г. № 673 «О некоторых мерах по совершенствованию координации деятельности контролирующих органов Республики Беларусь» (далее – Указ № 673) [2], в контексте постоянной модификации которого нельзя уже вести речь о едином порядке организации и проведения проверок (ревизий) финансово-хозяйственной деятельности. Особо следует отметить изменения и дополнения, внесенные Указом Президента Республики Беларусь от 1 марта 2007 г. № 116 «О некоторых вопросах правового регулирования административной ответственности» [3], в рамках которых пункты 23-35 Порядка организации и проведения проверок (ревизий) финансово-хозяйственной деятельности, утв. Указом № 673 (далее – Порядок № 673), были исключены. В этой связи, помимо Порядка № 673, различные контролирующие органы в большей степени стали ориентироваться на принятые ими соответствующие ведомственные нормативные правовые акты [4; 5].

Архитектоника Указа № 510 представляет весьма обширную совокупность правовых норм, регламентирующих контрольную (надзорную) деятельность в Республике Беларусь, в связи с чем ниже будут рассмотрены отдельные нормативно-правовые установления ее осуществления в контексте сравнительно-правового и новационного анализа.

Основная часть

В рамках Указа № 510 сохраняется предусмотренный ранее концептуально-видовой аспект деления проверок на плановые и внеплановые. Однако существенным образом изменились основания их назначения и проведения.

В соответствии с абз. 1 п. 6 Указа № 510 плановой является проверка, включенная в координационный план контрольной (надзорной) деятельности. При этом назначение плановой проверки возможно по двум основаниям:

- в зависимости от отнесения проверяемого субъекта к высокой, средней или низкой группе риска в соответствии с критериями отнесения проверяемых субъектов к группе риска для назначения плановых проверок, утвержденных Указом № 510;

- на основании решения или поручения Президента Республики Беларусь, в соответствии с которым деятельность конкретного проверяемого субъекта подлежит проверке, но не требующего ее безотлагательного начала.

Часть 1 п. 7 Указа № 510 в развитие абз. 2 и 3 п. 6 Указа № 510 определяет компетенцию контролирующего (надзорного) органа по назначению плановых проверок в отношении проверяемых субъектов, отнесенных к определенной группе риска (критерии отнесения проверяемых субъектов к группе риска для назначения плановых проверок утверждены Указом № 510). Так, субъекты хозяйствования, отнесенные к высокой группе риска, будут проверяться не чаще одного раза в течение календарного года; к средней – не чаще одного раза в три года; к низкой – по мере необходимости, но не чаще одного раза в пять лет. Отметим, что в данном случае речь идет о праве контролирующего (надзорного) органа назначить проведение плановой проверки.

В соответствии с ч. 1 п. 8 Указа № 510 плановые проверки одного проверяемого субъекта в течение календарного года могут быть осуществлены несколькими (контролирующими) органами только в форме совместной проверки, проводимой несколькими контролирующими (надзорными) органами. Проведение нескольких плановых проверок одного и того же проверяемого субъекта в течение календарного года не допускается.

Ограничения, введенные по частоте проведения плановых проверок, призваны защитить интересы субъектов хозяйствования и оградить их от необоснованного давления со стороны контролирующих органов в контексте проведения ими многочисленных контрольных мероприятий.

Что касается внеплановых проверок, то стоит констатировать двухаспектный (в определенной степени, пересекающийся), алгоритм их назначения:

1) в течение срока, определяющего двухлетний мораторий на проведение проверок, для субъектов, указанных в п. 4 Указа № 510 (например, в течение двух лет со дня государственной регистрации в отношении организаций (кроме созданных в порядке реорганизации), индивидуальных предпринимателей). В данном случае внеплановая проверка может быть назначена по основаниям, предусмотренным п. 5 Указа № 510;

2) в отношении проверяемых субъектов без включения в координационный план контрольной (надзорной) деятельности, которые в соответствии с ч. 1 подп. 9.1 п. 9 Указа № 510 назначаются:

- по поручениям Президента Республики Беларусь, Президиума Совета Министров Республики Беларусь;

- Председателем Комитета государственного контроля и его заместителями, председателями комитетов государственного контроля областей в пределах их компетенции;

- Генеральным прокурором и его заместителями в пределах компетенции;

- руководителем иного контролирующего (надзорного) органа (кроме территориального органа, структурного подразделения, подчиненной организации и одним из заместителей в пределах компетенции контролирующего (надзорного) органа.

В рамках реализации предоставленных полномочий вышеуказанные лица могут назначить внеплановую проверку по исчерпывающим основаниям, предусмотренным ч. 2 подп. 9.1 п. 9 Указа № 510, среди которых важнейшим представляется наличие у контролирующего (надзорного) органа информации, в том числе полученной от государственного органа иностранного государства, иной организации или физического лица, свидетельствующей о нарушении законодательства или о фактах возникновения угрозы причинения либо причинения вреда жизни, здоровью граждан, животному и растительному миру, окружающей среде, безопасности государства, историко-культурным ценностям, имуществу юридических и физических лиц.

В контексте достаточно широкого перечня субъектов, предоставляющих соответствующую информацию, абз. 2 ч. 1 подп. 9.1 п. 9 Указа № 510 предусмотрен ряд ограничений по ее применению для назначения внеплановой проверки. Так, она должна быть подкреплена документами, подтверждающими такие нарушения или факты (подготовка внутренних (служебных) документов, содержащих указание на такие нарушения или факты и обоснование необходимости проведения проверок). При отсутствии у заявителя документов, подтверждающих данные нарушения или факты, заявитель (в том числе руководитель, другой представитель государственного органа, иной организации) должен представить письменное согласие на дачу свидетельских показаний в отношении таких нарушений или фактов. Особое внимание обращено на то, что анонимное заявление не является основанием для проведения внеплановых проверок.

Исходя из смысла вышеуказанной нормы, следует констатировать, что проверяемый субъект должен быть ознакомлен с источником информации, послужившим основанием назначения и проведения внеплановой проверки, т.к. в случае отказа заявителя дать свидетельские показания в отношении указанных нарушений или фактов либо неподтверждения в результате проведенной проверки таких нарушений или фактов, проверяемый субъект в судебном порядке вправе потребовать от заявителя возмещения убытков, причиненных распространением сведений, не соответствующих действительности и порочащих его деловую репутацию.

Также внеплановые проверки назначаются руководителем контролирующего (надзорного) органа (в том числе территориального органа, структурного подразделения, подчиненной организации) или его уполномоченным заместителем в пределах компетенции контролирующего (надзорного) органа по основаниям, предусмотренным подп. 9.2 п. 9 Указа № 510, многие из которых носят организационно-инфраструктурный характер деятельности субъекта хозяйствования (например, необходимость подтверждения обоснованности зачета либо возврата проверяемому субъекту превышения сумм налоговых вычетов над суммами налога на добавленную стоимость, исчисленными по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав [6]; необходимость проверки восстановленных проверяемым субъек-

том документов бухгалтерского, налогового учета и (или) других документов, связанных с налогообложением, представленных в налоговый орган в течение сроков [7, ч. 2 п. 2 ст. 81].

В русле определения оснований для назначения внеплановой проверки по подп. 9.2 п. 9 Указа № 510 выделяются новые виды проверок, нормативно-терминологическая определенность которых закреплена вышеуказанной нормой или в ч. 1 п. 5 Указа № 510:

- внеплановая тематическая оперативная проверка (ранее – рейдовая) – для оперативного выявления и пресечения нарушений законодательства в момент их совершения на ограниченной территории либо в отношении торговых объектов, транспортных средств, иных мест осуществления деятельности. Данная проверка в пределах компетенции органами, указанными в п. 10 Указа № 510, по вопросам соблюдения законодательства в сферах, определенных п. 84 Положения о порядке организации и проведения проверок, утв. Указом № 510 (далее – Положение № 510);

- контрольная проверка - проверка устранения проверяемыми субъектами нарушений, выявленных в результате проведения предыдущей проверки (абз. 13 ч. 1 п. 5 Указа № 510);

- дополнительная проверка – для подтверждения обоснованности доводов, изложенных в возражениях по акту (справке) проверки либо в жалобе на решение контролирующего (надзорного) органа (должностного лица), требование (предписание) об устранении нарушений, изучения дополнительных вопросов по делам (материалам), поступившим в органы уголовного преследования, суды, кроме ранее согласованных проверяющим (руководителем проверки) и должностными лицами органов уголовного преследования по возбужденному уголовному делу, руководителями органов уголовного преследования, судов по находящимся в их производстве делам (материалам), либо по причине несоблюдения проверяющим (руководителем проверки) установленного порядка назначения и проведения проверок (абз. 14 ч. 1 п. 5 Указа № 510).

Как основание назначения внеплановой проверки предусмотрено проведение встречной проверки, которая в соответствии с абз. 12 ч. 1 п. 5 Указа № 510 назначается для установления (подтверждение) достоверности совершения финансово-хозяйственных операций между проверяемым субъектом и его контрагентами или третьими лицами, имеющими отношение к проверяемым финансово-хозяйственным операциям. Встречная проверка детерминируется количественно-суммарными ограничениями, предусмотренными ч. 2 п. 25 Положения № 510 (аналогичные ограничения предусмотрены ч. 2 п. 51 Инструкции о порядке организации и проведения проверок налоговыми органами, утв. постановлением Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь от 29 декабря 2003 г. № 124 (далее - Инструкция № 124).

Следует отметить, что встречная проверка не является самостоятельной формой контроля, а носит вспомогательный характер и допускается в связи с основной проверкой субъекта хозяйствования. В этой связи в соответствии с ч. 1 п. 25 Положения № 510 встречная проверка контрагентов (третьих лиц) проверяемого субъекта проводится на основании предписания, выданного в отношении проверяемого субъекта (т.е. без выдачи отдельного предписания на ее проведение).

В контексте сравнительно-правового анализа обратим внимание, что согласно изменениям, внесенным в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации от 31 июля 1998 г. (далее – НК РФ) [8] Федеральным законом Российской Федерации от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования» [9] положения ч. 2 ст. 87 НК РФ о встречной проверке и сам термин «встречная проверка» были исключены из текста этой статьи. В то же время право налоговых органов истребовать документы (информацию) о налогоплательщике, плательщике сборов и налоговом агенте или информацию о конкретных сделках, т.е. проводить те же встречные проверки более подробно закреплено в новой статье 93.1 НК РФ.

По сравнению с действующим законодательством изменились подходы к определению сроков проведения проверок.

В соответствии с ч. 6 п. 8 Порядка № 673 общий срок проведения проверки (ревизии) определяется исходя из объема работы с учетом конкретных задач и особенностей проверяемого субъекта предпринимательской деятельности и не должен превышать 30 рабочих дней. В контексте предоставления легальной возможности руководителю контролирующего органа или его заместителю продлить указанный срок, следует постулировать неопределенно бесконечный характер проведения проверки, что не согласуется с принципом недопустимости избыточного или неограниченного по продолжительности применения мер финансового контроля. Как справедливо отмечает А.Л. Кононов неопределенная длительность и не ограниченное по времени вмешательство контрольных органов в экономическую деятельность налогоплательщиков может представлять угрозу его деловой репутации, кредитоспособности, отношениям с партнерами, стабильности и планированию хозяйственных операций, создает недопустимую неопределенность его правового положения, вполне сопоставимого с положением подозреваемого в совершении правонарушения [10].

Частью 1 п. 26 Положения № 510 предусмотрены следующие максимальные сроки проведения проверок:

- 15 рабочих дней - при проведении проверок индивидуальных предпринимателей, лиц, осуществляющих частную нотариальную, ремесленную деятельность, деятельность в сфере агротуризма;
- 30 рабочих дней – при проведении проверки в отношении иных проверяемых субъектов.

Также в рамках данной правовой нормы предусмотрена конкретизация сроков для определенных видов проверок (ч. 3-5 Положения № 510).

Таким образом, Указ № 510 закрепил одновременно унифицированный и дифференцированный подход к определению сроков, в течение которых в отношении субъектов предпринимательской деятельности осуществляются контрольные мероприятия. Данный подход имеет целью обеспечить единообразную направленность в предоставлении правовых гарантий каждому субъекту хозяйствования и вместе с тем позволяет обоснованно и мотивированно учитывать юридически значимые и объективно обусловленные различия между опре-

деленными категориями проверяемых субъектов в контексте их взаимоотношения с контролирующими органами.

Если в рамках Порядка № 673 продление сроков проведения проверки является произвольным как по основаниям, так и по периоду (ч. 1 п. 50 Инструкции № 124 констатирует лишь наличие объективных причин, не позволивших завершить проверку в течение 30 рабочих дней, как основание продления срока проведения выездной налоговой проверки), то Указом № 510 предусмотрены определенные ограничения для данной процедуры. Так, в соответствии с п. 28 Положения № 510 по решению руководителя государственного органа проведение плановой проверки может быть однократно продлено, но не более чем на 15 рабочих дней, при наличии значительного объема документов, подлежащих проверке, а также при необходимости проведения значительного количества контрольных мероприятий (инвентаризаций, исследований, встречных проверок и других). Аналогичным образом может быть продлена и внеплановая проверка, за исключением внеплановой тематической оперативной или контрольной проверок (п. 29 Положения № 510).

Кроме того, Указом № 510 определены порядок и основания приостановления проведения проверки руководителем контролирующего органа (ч. 1 п. 27 Положения № 510) с конкретизацией положения, в соответствии с которым, период, на который плановая проверка приостановлена не включается в общий срок проведения плановой проверки (ч. 2 п. 27 Положения № 510). Частью 1 п. 50 Инструкции № 124 предусмотрена также возможность руководителем налогового органа приостановить проверку, если проверяющий не может по уважительной причине продолжать начатую проверку (предоставление срока плательщику (иному обязанному лицу) для восстановления учета, болезнь проверяющего, направление проверяющего на другую проверку и др.). Однако в данном случае не определен правовой статус срока продления проверки в контексте ее включения или не включения в общий срок проверки.

Исходя из отмеченного выше нормативно-правового установления, в соответствии с которым период, на который плановая проверка приостановлена, не включается в общий срок ее проведения, следует констатировать наличие возможности у должностных лиц контролирующих органов осуществлять определенные мероприятия камеральным образом (особенно актуальным это представляется в отношении выездных проверок). Т.е. в данном случае речь, в большой степени, идет о возможности приостановления срока проведения проверки, а не самой проверки как таковой. В то же время, говоря о приостановлении собственно проверки, в процессе правоприменения необходимо четко и последовательно исходить из буквального толкования понятия «приостановление» как приостановления осуществления всех действий (за исключением прямо предусмотренных законодательством), проводимых в рамках проверки.

Несмотря на временные ограничения, общий срок проведения проверки в 45 рабочих дней (с учетом однократного ее продления), а также легально закрепленной возможности приостановления проведения проверки, видится весьма длительным сроком, т.к. взаимодействия контролирующих органов и проверяемых субъектов существенным образом затрагивает права и законные интересы последних, презюмирует для них проблемную ситуацию в

рамках создания определенных препятствий для осуществления предпринимательской деятельности, итогом которой, как правило, становится иррациональная стопроцентная результативность проверок.

Впервые в законодательстве Республики Беларусь ограничен проверяемый период (глубина проверки). В соответствии с ч. 1 п. 13 Указа № 510 проверка проверяемого субъекта проводится за период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором в установленном порядке принято решение о назначении проверки, а также за истекший период текущего календарного года. Логическая интерпретация данного положения свидетельствует о том, что если контролирующий орган назначит проверку в декабре 2009 год, то он сможет полностью осуществить проверку в 2006-2008 гг., а также январь-ноябрь 2009 года.

В Российской Федерации аналогичная норма содержится в п. 4 ст. 89 НК РФ, в соответствии с которой в рамках выездной налоговой проверки может быть проверен период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки (до 1 января 2007 года – п. 1 ст. 87 НК РФ). В отличие от белорусского законодательства данному положению четко корреспондируется подп. 8 п. 1 ст. 23 НК РФ, предусматривающий обязанность налогоплательщика в течение четырех лет обеспечивать сохранность данных бухгалтерского учета и других документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов, а также документов, подтверждающих полученные доходы (для организаций - также и произведенные расходы) и уплаченные (удержанные) налоги.

Позитивный характер вышеуказанной правовой конструкции отмечается соответствующими судебными инстанциями Российской Федерации. Согласно п. 27 Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 28 февраля 2001 г. № 5 «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации» указанная норма имеет своей целью установить давностные ограничения при определении налоговым органом периода прошлой деятельности налогоплательщика, который может быть охвачен проверкой, и не содержит запрета на проведение налоговых периодов текущего календарного года [11]. Конституционный Суд Российской Федерации в Постановлении от 14 июля 2005 г. № 9-П «По делу о проверке конституционности положений статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданки Г.А. Поляковой и запросом Федерального арбитражного суда Московского округа» констатирует следующее: «Поскольку с истечением продолжительного времени становится невозможным надлежащее установление факта неуплаты налога, а также иных необходимых данных, связанных с выявлением налогового правонарушения, при том, что штрафные санкции, определяемые в процентах от объема налоговой недоимки, могут достигать значительных размеров, установление законодателем предельных сроков глубины налоговой проверки и хранения отчетной документации служит, прежде всего, целям соблюдения конституционного запрета на произвольное ограничение имущественных прав налогоплательщика» [12].

В Республике Беларусь положительный характер ограничения по проверяемому периоду нивелируется ч. 2 п. 13 Указа № 510, предусматривающей исключительный перечень случаев, в рамках которых период, за который проводится проверка, не ограничивается.

Данные исключения значительно сокращают гарантии стабильности правовых отношений и несколько умаляют уровень защиты субъектов предпринимательской деятельности от неопределенно длительной угрозы применения мер ответственности в контексте их распространения на максимально возможные сферы взаимодействия контролирующих органов и субъектов хозяйствования. Например, предусмотренное абз. 4 ч. 2 п. 13 Указа № 510 основание, по которому проверяемый период не ограничивается (проведение проверки соблюдения бюджетного и налогового законодательства, использования мер государственной поддержки, а также законодательства об использовании государственного имущества и охране окружающей среды), существенно-содержательным образом делает законодательное положение по глубине проверки бесперспективным в правовом поле применения.

В русле совершенствования контрольной (надзорной) деятельности определенные изменения коснулись и срока, в течение которого проверяемый субъект может предоставить возражения по акту проверки.

В соответствии с ч. 1 п. 71 Положения № 510, при наличии возражений по акту (справке) проверки проверяемый субъект или его представитель делает об этом запись перед своей подписью и не позднее 15 рабочих дней со дня подписания акта (справки) представляет в письменном виде возражения по его (ее) содержанию в контролирующий (надзорный) орган. Часть 1 п. 15 Порядка № 673 данный срок определила в 5 рабочих дней. Таким образом, во временном аспекте хозяйствующему субъекту предоставляется дополнительная возможность отстоять свою точку зрения после подписания акта проверки, т.к. достаточно часто проверяемые субъекты не соглашались со всеми фактами, изложенными в нем.

Обоснованность доводов, изложенных в возражениях, изучается проверяющим (руководителем проверки) и по ним в течение 15 рабочих дней составляется письменное заключение. При необходимости в целях подтверждения обоснованности доводов, изложенных в возражениях, не позднее 10 рабочих дней со дня поступления возражений может быть назначена дополнительная проверка в отношении проверяемого субъекта. В этом случае письменное заключение по возражениям направляется проверяемому субъекту заказным письмом с уведомлением о вручении либо вручается проверяемому субъекту или его представителю под роспись не позднее 10 рабочих дней со дня завершения дополнительной проверки (ч. 2 п. 71 Положения № 510).

В процессе правоприменения очень важным представляется вопрос ограничения дискреционных полномочий контролирующих органов, т.к. если при проведении дополнительных мероприятий они будут выявлять правонарушения, не отраженные в акте проверки, это фактически приведет к повторной проверке субъекта хозяйствования, которая в соответствии с п. 12 Указа № 510 запрещена (с определенными исключениями). При этом гарантией защиты прав субъектов предпринимательской деятельности от возможных злоупотреблений со стороны контролирующих органов может стать более четкая законодательная регламентация целей, средств и методов проведения дополнительных мероприятий финансового контроля. Например, представляется целесообразным в Указе № 510 акцентировано закрепить положения, нашедшие в настоящее время отражение в ч. 1 п. 194 Инструкции № 124, в соответствии с которой в целях проведения экспертизы на предмет соответствия действующему законода-

тельству выводов по акту проверки и обоснованности возражений акт проверки, возражения плательщика (иного обязанного лица) и заключение проверяющего могут быть рассмотрены юридическим отделом (юрисконсультотом) и отделом консультаций и бухгалтерских экспертиз инспекции Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь либо при необходимости другими должностными лицами налогового органа, не принимавшими участия в проведении проверки.

В качестве разрешения возможных недоразумений и противоречий между проверяемыми субъектами и контролирующими (надзорными) органами более оптимальной представляется правовая модель, закрепленная в налоговом законодательстве Российской Федерации. В соответствии с п. 10 ст. 89 НК РФ, если при проведении повторной выездной налоговой проверки выявлен факт совершения налогоплательщиком налогового правонарушения, которое не было выявлено при проведении первоначальной выездной налоговой проверки, к налогоплательщику не применяются налоговые санкции, за исключением случаев, когда невыявление факта налогового правонарушения при проведении первоначальной налоговой проверки явилось результатом сговора между налогоплательщиками и должностным лицом налогового органа.

Что касается процессуальных сроков в рамках осуществления контрольной (надзорной) деятельности, то также изменился срок принятия решения по акту проверки. В соответствии с ч. 1 п. 73 Положения на основании акта, составленного по результатам проведения проверки, в течение 30 рабочих дней со дня его вручения (направления) проверяемому субъекту или его представителю, а в случае подачи возражений – со дня вручения (направления) проверяемому субъекту или его представителю заключения по этим возражениям должностным лицом контролирующего (надзорного) органа, уполномоченным в соответствии с его компетенцией рассматривать материалы проверки, выносится решение по акту проверки и (или) требование (предписание) об устранении нарушений, установленных в ходе проведения проверки. По решению руководителя государственного органа указанный срок может быть продлен не более чем на 15 рабочих дней. В настоящее время применительно к налоговым отношениям (Порядок № 673 данные вопросы с 1 марта 2007 г. не регулирует) решение по акту налоговой проверки принимается руководителем (его заместителем) налогового органа в пределах его компетенции не позднее 30-дневного срока со дня получения материалов налоговой проверки (п. 8 ст. 78 Общей части Налогового кодекса Республики Беларусь от 19 декабря 2002 г. (далее - НК РБ)).

Увеличение срока, предоставляемого должностному лицу контролирующего (надзорного) органа, позволит ему более объективно и всестороннее рассмотреть материалы проверки и принять соответствующее решение. Однако более перспективным представляется закрепление правовой нормы, предусматривающей участие представителя проверяемого субъекта (в случае представления возражений по акту проверки) при принятии решения по акту проверки, т.к. уже на данной стадии могут быть сняты возможные противоречия между субъектом предпринимательской деятельности и контролирующим органом, которые в последующем становятся предметом обжалования и судебных разбирательств.

Баланс частных и публичных интересов может быть достигнут с помощью эффективной системы обжалований решений, вынесенных контролирующими органами по результатам проверок, а также действий (бездействия) должностных лиц контролирующих органов.

По процессуальному порядку рассмотрения традиционно выделяют два способа защиты прав и законных интересов субъектов хозяйствования: административный и судебный. Весьма интересно, что российский законодатель помимо административного и судебного способов закрепил в подп. 11 п. 1 ст. 21 НК РФ право налогоплательщика не выполнять неправомерные акты и требования налоговых органов, других уполномоченных органов и их должностных лиц, не соответствующие НК РФ и иным федеральным законам.

В соответствии с ч. 2 п. 78 Положения № 510 вынесенные по результатам проверки решение по акту проверки, требование (предписание) об устранении нарушений, действия (бездействие) проверяющих могут быть обжалованы в вышестоящий контролирующий (надзорный) орган или вышестоящему должностному лицу, которому проверяющие непосредственно подчинены, и (или) в общий либо хозяйственный суд, если иной порядок обжалования, иной срок не установлены законодательными актами.

Таким образом, в Республике Беларусь предусмотрены два способа разрешения разногласий между субъектами хозяйствования и контролирующими органами – административный (досудебный) и (или) судебный, в рамках которых жалоба может быть подана следующим образом: в вышестоящий контролирующий (надзорный) орган или вышестоящему должностному лицу; в общий или хозяйственный суд; одновременно в общий или хозяйственный суд и в вышестоящий контролирующий (надзорный) орган; последовательно в контролирующий (надзорный) орган и в общий или хозяйственный суд. При этом в отличие от российского законодателя Указ № 510 сохраняет применяемый в Республике Беларусь с 1 марта 2007 года альтернативный подход к выбору субъектом хозяйствования способа урегулирования спора с контролирующим органом.

В Российской Федерации по причине возрастания общего количества дел об оспаривании ненормативных правовых актов налоговых органов и дел об оспаривании решений налоговых органов в судебных инстанциях с 1 января 2009 года вступил в силу п. 5 ст. 101.2 НК РФ, в соответствии с которым налогоплательщик может обжаловать решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения в судебном порядке только после обжалования этого решения в вышестоящем налоговом органе.

Принципиальной новеллой законодательства в области контрольной деятельности является изменения срока обжалования решений по акту проверки в административном порядке, который в контексте модификации законодательства перманентно изменялся: 5 рабочих дней (в рамках Порядка № 673) [3, ч. 1 п. 30]; после 1 марта 2007 г. – в рамках налогового законодательства - 10 рабочих дней [13, п. 20 ст. 10], 10 календарных дней [14, п. 17 ст. 12]). В соответствии с ч. 1 ст. 79 Положения № 510 жалоба на решение по акту проверки, требование (предписание) об устранении нарушений, действия (бездействие) проверяющих может быть подана в вышестоящий контролирующий (надзорный) орган, вышестоящему должностному лицу, которому проверяющие непосредственно подчинены, в течение 30 календарных дней со дня их вынесения (совершения).

Одновременно с увеличением срока на подачу жалобы, ликвидируется институт приостановления исполнения обжалуемого решения налогового органа до рассмотрения жалобы вышестоящим налоговым органом или вышестоящим должностным, предусмотренный ст. 89 НК РФ (до 1 марта 2007 г. – ч. 2 п. 30 Порядка № 673]. Ранее данная статья, до внесения в нее изменений [14, п. 19 ст. 12], предусматривала, что подача жалобы приостанавливает также исполнение обжалуемых действий (бездействия) должностного лица налогового органа.

В Российской Федерации по общему правилу подача жалобы не приостанавливает исполнения обжалуемого акта (действия), однако налоговому органу (должностному лицу) предоставлено право полностью либо частично приостановить его исполнение. Однако налоговому органу (должностному лицу) предоставлено право полностью или частично приостановить его исполнение (ст. 141 НК РФ).

Серьезной новацией является возможность признания проверки незаконной по основаниям, предусмотренным ч. 1 п. 22 Указа № 510:

- невнесение должностным лицом контролирующего (надзорного) органа записи о проведении проверки в книгу учета проверок при условии ее представления. В соответствии с ч. 4 п. 10 Порядка № 673 несовершение вышеуказанных действий влечет дисциплинарную ответственность вплоть до освобождения от занимаемой должности (увольнения) работников, проводившим проверку (ревизию);

- нарушение должностным лицом контролирующего (надзорного) органа установленного порядка назначения проверки (в том числе ее необоснованное назначение).

Однако на практике довольно сложно представить ситуацию, когда проверяющие не совершат такого действия как внесение необходимых сведений в книгу учета проверок под угрозой применения к ним не только мер дисциплинарной, но и административной ответственности в виде штрафа в размере от 20 до 100 базовых величин (ч. 4 п. 22 Указа № 510). В контексте второго основания признания проверки недействительной, в соответствии с ч. 7 п. 22 Положения № 510 необоснованное назначение должностным лицом контролирующего (надзорного) органа проверки, совершенное с использованием своих служебных полномочий из корыстной или иной личной заинтересованности, повлекшее причинение существенного вреда правам и законным интересам проверяемых субъектов либо государственным или общественным интересам, влечет уголовную ответственность.

Учитывая положения абз. 3 п. 3 Положения № 510, предусматривающие осуществление контрольной (надзорной) деятельности на основании принципа законности при назначении, проведении, оформлении результатов проверки, вынесении решений и рассмотрении жалоб на решения контролирующих (надзорных) органов, требования (предписания) об устранении нарушений, действия (бездействие) проверяющих, представляется необходимым значительно расширить перечень оснований, по которым проверка может быть признана недействительной. В рамках Указа № 510 проверяющим предоставлены достаточно широкие полномочия, незаконная реализация которых и должна стать основной для признания проверки недействительной, т.к. соответствующей оценке должны подлежать не только предусмотренные законодательством права и обязанности субъектов хозяйствования, но и корреспондирующие им полномочия должностных лиц контролирующих органов при проведении

соответствующих мероприятий в контексте взаимной ответственности граждан и государства в вопросах соблюдения законодательства.

Согласно п. 14 ст. 101 НК РФ несоблюдение должностными лицами налоговых органов требований, установленных НК РФ, может являться основанием для отмены решения налогового органа вышестоящим налоговым органом или судом. Потенциальная возможность отмены решения по акту проверки корреспондируется оценкой в судебном порядке допущенных нарушений и их влияния на законность и обоснованность вынесенного налоговым органом решения [12, п. 30]. Исходя из прикладного аспекта применения данной нормы налогового законодательства Российской Федерации, следует констатировать все увеличивающееся число решений налоговых органов, признанных недействительными в связи с процессуальными нарушениями должностными лицами в ходе проведения налоговых проверок. Наиболее показательным из последних примеров является признание судебными инстанциями (Девятый арбитражный апелляционный суд Москвы и Федеральный арбитражный суд Московского округа) недействительным налоговых претензий со стороны межрайонной налоговой инспекции № 47 по Москве к Британскому совету (неправительственная организация, осуществляющая образовательные и гуманитарные программы во многих странах мира) в размере 210 млн. рос. руб. по процессуальным основаниям.

Заключение

1. Вступление с 1 января 2010 года в силу Указа Президента Республики Беларусь от 16 октября 2009 г. № 510 «О совершенствовании контрольной (надзорной) деятельности в Республике Беларусь» в определенной степени позволит оптимально эффективным сформировать правовую модель взаимодействия проверяемых субъектов и контролирующих (надзорных) органов.

2. Предусмотренные Указом № 510 ограничения по проведению проверок призваны защитить интересы субъектов хозяйствования и оградить их от необоснованного и незаконного вмешательства в предпринимательскую деятельность.

3. Определенный Положением № 510 общий срок проведения проверки в 45 рабочих дней (с учетом однократного ее продления), а также легально закрепленной возможности приостановления проведения проверки является достаточно длительным сроком взаимодействия контролирующих органов и проверяемых субъектов.

4. Представляется перспективным закрепления в Указе № 510 положения, предусматривающего участие представителя проверяемого субъекта (в случае представления возражений по акту проверки) при принятии решения по акту проверки.

5. В рамках проведения дополнительной проверки важным представляется вопрос ограничения дискреционных полномочий контролирующих органов в контексте выявления ими правонарушений, не отраженных в акте проверки. Гарантией защиты прав субъектов предпринимательской деятельности от возможных злоупотреблений со стороны контролирующих органов может стать более четкая законодательная регламентация целей, средств и методов проведения дополнительных мероприятий финансового контроля, в том числе использования законодательного опыта Российской Федерации.

6. Полагаем необходимым значительно расширить перечень оснований, по которым проверка может быть признана недействительной в контексте нарушения законодательства при назначении, проведении, оформлении результатов проверки, вынесении решений и рассмотрении жалоб на решения контролирующих (надзорных) органов, требования (предписания) об устранении нарушений, действия (бездействие) проверяющих.

Список источников

1. О совершенствовании контрольной (надзорной) деятельности в Республике Беларусь: Указ Президента Респ. Беларусь, 16 окт. 2009 г., № 510 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2009. – № 253. – 1/11062.

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 Республики Беларусь, 6 дек. 2001 г., № 722) // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «Юрспектр», Нац. центр правовой инфор. Респ. Беларусь. – Минск, 2009.

3. О некоторых вопросах правового регулирования административной ответственности: Указ Президента Респ. Беларусь, 1 марта 2007 г., № 116 // Нац. реестр правовых актов Республики Беларусь. – 2007. – № 83. – 1/8471.

4. Инструкция о порядке организации и проведения проверок плательщиков обязательных страховых взносов и иных платежей органами Фонда социальной защиты населения Министерства труда и социальной защиты Республики Беларусь: утв. постановлением Министерства труда и социальной защиты Респ. Беларусь, 4 марта 2002 г., № 26 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «Юрспектр», Нац. центр правовой инфор. Респ. Беларусь. – Минск, 2009.

5. Инструкция о порядке организации и проведения проверок налоговыми органами: утв. постановлением Министерства по налогам и сборам Респ. Беларусь, 29 дек. 2003 г., № 124 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «Юрспектр», Нац. центр правовой инфор. Респ. Беларусь. – Минск, 2009.

6. Положение о порядке возврата сумм налога на добавленную стоимость: утв. Указом Президента Респ. Беларусь от 15 июня 2006 г. № 397 «О некоторых вопросах исчисления и уплаты акцизов и налога на добавленную стоимость» // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «Юрспектр», Нац. центр правовой инфор. Респ. Беларусь. – Минск, 2009.

7. Налоговый кодекс Республики Беларусь (Общая часть), 19 декабря 2002 г., № 166-3 // Консультант Плюс: Беларусь. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ООО «Юрспектр», Нац. центр правовой инфор. Респ. Беларусь. – Минск, 2009.

8. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая), 31 июля 1998 г., № 146-ФЗ // Консультант Плюс: Версия Проф. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ЗАО «Консультант Плюс». – М., 2009.

9. О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования: Федеральный закон Рос. Федерации, 27 июля 2006 г., № 137-ФЗ // Консультант Плюс: Версия Проф. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ЗАО «Консультант Плюс». – М., 2009.

10. Особое мнение судьи Конституционного Суда Российской Федерации А.Л. Конова на Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 16 июля 2004 г. № 14-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений части второй статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобами А.Д. Егорова и Н.В. Чуева» // Консультант Плюс: Версия Проф. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ЗАО «Консультант Плюс». – М., 2009.

11. О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации: Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Рос. Федерации, 28 февр. 2001 г., № 5 // Консультант Плюс: Версия Проф. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ЗАО «Консультант Плюс». – М., 2009.

12. По делу о проверке конституционности положений статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданки Г.А. Поляковой и запросом Федерального арбитражного суда Московского округа: Постановление Конституционного Суда Российской Федерации, 14 июля 2005 г., № 9-П // Консультант Плюс: Версия Проф. Технология 3000 [Электронный ресурс] / ЗАО «Консультант Плюс». – М., 2009.

13. О внесении дополнений и изменений в некоторые законы Республики Беларусь по вопросам налогообложения: Закон Респ. Беларусь, 29 дек. 2006 г., № 109-3 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2007. – № 3. – 2/1287.

14. О внесении дополнений и изменений в некоторые законы Республики Беларусь и признании утратившими силу некоторых законодательных актов Республики Беларусь и их отдельных положений по вопросам налогообложения: Закон Респ. Беларусь, 26 дек. 2007 г., № 302-3 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. – 2008. – № 3. – 2/1392.

Пилипенко Александр Анатольевич
доцент кафедры финансового права
и правового регулирования хозяйственной
деятельности Белгосуниверситета, к.ю.н.

Т. моб. + 375 (29) 6939393

Рецензент:
Тиковенко Анатолий Герасимович,
доктор юрид. наук, профессор,
судья Конституционного Суда Республики Беларусь