

УДК 342.743

**ПРОБЛЕМЫ ПРАВОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ ВЗАИМОДЕЙСТВИЯ  
НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ С ДРУГИМИ ГОСУДАРСТВЕННЫМИ ОРГАНАМИ  
В ПРОЦЕССЕ ОСУЩЕСТВЛЕНИЯ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ**

*Е.А. ДАНИНА*

*(Витебский государственный университет им. П.М. Машерова)*

*Выполнен анализ основных аспектов взаимоотношений налоговых органов с другими государственными органами в процессе осуществления налогового контроля. На основе исследования действующего законодательства и анализа сложившейся практики выявлены некоторые проблемы правового регулирования данной группы отношений, в связи с чем вносится ряд предложений по изменению отдельных положений нормативных актов, регламентирующих деятельность указанных в данной работе государственных органов.*

Вопросы соблюдения законодательства о налогах и предпринимательстве в той или иной степени контролируют Министерство по налогам и сборам Республики Беларусь (далее - МНС), Комитет государственного контроля Республики Беларусь (далее - КГК), а также Государственный таможенный комитет Республики Беларусь (далее - ГТК). Взаимоотношения указанных органов регламентируется различными нормативными актами, прежде всего Указом Президента Республики Беларусь от 25.05.2000 г. № 293 «О мерах по усилению ведомственного контроля в Республики Беларусь» и Указом Президента Республики Беларусь от 15.11.1999 г. № 673 «О некоторых мерах по совершенствованию координации деятельности контролирующих органов Республики Беларусь и порядка применения ими экономических санкций».

Проблема в правовом регулировании отношений КГК, МНС и ГТК заключается в том, что все указанные органы вправе проводить проверки, фактически, по одним и тем же вопросам, и на практике возникает ситуация, при которой у одного и того же субъекта хозяйствования за год проходит несколько проверок, проводимых различными органами, в ходе проведения которых изучаются одни и те же документы. Данный факт вносит излишнюю нервность и неразбериху в работу подконтрольного объекта, к тому же с точки зрения эффективности контрольной деятельности вызывает вопросы. Для сравнения необходимо отметить, что статья 69 Общей части Налогового кодекса Республики Беларусь (далее - НК) содержит норму о том, что «плановые налоговые проверки одного и того же плательщика (иного обязанного лица) могут проводиться не более одного раза в год». Налоговый кодекс Российской Федерации (далее - 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). По нашему мнению, для защиты интересов плательщиков и в целях недопущения злоупотреблений со стороны контролирующих органов необходимо ввести норму, согласно которой запрещается проводить две выездные проверки и более по одним и тем же вопросам за один и тот же период. Исключение должны составлять только встречные проверки, выездные проверки, осуществляемые в связи с реорганизацией или ликвидацией организации - плательщика, а также вышестоящим органом в порядке контроля за деятельностью контролирующего органа, проводившего проверку. Подобные проверки должны проводиться независимо от времени проведения предыдущей проверки. Такая норма защитит плательщика от ситуации, когда по одному и тому же вопросу, проводится несколько проверок одним или разными органами, например, сначала документы изучаются в ходе тематической налоговой проверки, затем в ходе комплексной проверки, проводимых инспекциями Министерства по налогам и сборам (ИМНС), а затем в ходе проверки, проводимой КГК или ГТК. С другой стороны, для органа, проводящего проверку, отпадает необходимость повторно изучать документы, однажды уже рассмотренные в ходе предыдущих проверок, и появляется возможность в рамках времени, ограниченного сроком проведения проверки, уделить больше внимания документам, не попавшим в поле зрения предыдущих проверок, тем самым повысив качество проверки.

Основной объем полномочий по осуществлению налогового контроля возложен на МНС, которое в целях осуществления своих функций взаимодействует с рядом других государственных органов по различным вопросам, а именно:

- с Министерством финансов Республики Беларусь - по вопросам контроля за своевременным пополнением в полном объеме доходной части бюджетов;
- регистрирующими органами - по вопросам контроля за своевременной постановкой субъектов хозяйствования на учет в налоговых органах, а также по поводу прекращения деятельности индивидуальных предпринимателей либо ликвидации юридических лиц;

- лицензирующими органами - по поводу информации об осуществлении лицензируемой деятельности;
- судами - по вопросам привлечения к административной и экономической ответственности, решения вопроса о погашении задолженности по платежам в бюджет путем обращения взыскания на имущество должника, а также в процессе реализации права на направление в суд исков (заявлений) в соответствии с пунктом 1.4 статьи 81 Налогового кодекса;
- другими правоохранительными органами - по поводу оказания содействия указанными органами налоговым органам в процессе осуществления налогового контроля, привлечения сотрудников к проведению описи имущества должника, а также по поводу решения вопроса о возбуждении уголовного дела по выявленным правонарушениям в сфере налогообложения и предпринимательства, ведения дознания и предварительного следствия по указанной категории дел;
- государственными органами и организациями, осуществляющими учет и (или) регистрацию имущества и прав на него - по вопросам своевременного выявления плательщиков, прежде всего налога на имущество и земельного налога, а также получения достоверной информации об объектах налогообложения;
- органами опеки и попечительства - по вопросам исполнения налогового обязательства лиц, признанных недееспособными или безвестноотсутствующими;
- органами нотариата - по поводу совершения сделок, в результате которых, у участников (одного из участников) возникает обязанность по уплате налога;
- вышестоящими органами государственного управления, которым подчиняется проверяемый плательщик - при проведении проверки и выявлении нарушений законодательства о налогах и предпринимательстве, при условии, что общая сумма доначисленных налогов составляет свыше 10 % от сумм налогов, исчисленных плательщиком (иным обязанным лицом) и отраженных в налоговых расчетах, представлявшихся в налоговые органы в проверенном периоде, налоговый орган имеет право проинформировать указанные органы либо собственника (уполномоченное им лицо) проверенной организации о выявленных фактах нарушения законодательства, с указанием обстоятельств и причин их возникновения, и внести предложения по их устранению и недопущению в дальнейшем. Информация в вышестоящий орган либо собственнику может быть направлена также в случае установления фактов отсутствия бухгалтерского учета, либо непредставления документов бухгалтерского учета для проверки (п. 215 Инструкции № 124);
- местными исполнительными и распорядительными органами - пункт 7 статьи 54 НК устанавливает право налоговых органов привлекать к процедуре наложения ареста на имущество, находящееся в жилом помещении плательщика, представителей местных исполнительных и распорядительных органов в случае отсутствия плательщика, его представителя или совершеннолетнего члена его семьи либо их отказе присутствовать при аресте имущества.

Отношения налоговых органов с большинством из перечисленных органов достаточно урегулированы действующим законодательством. Однако некоторые пробелы и коллизии в правовом регулировании данной группы отношений все же существуют.

В частности, в соответствии с пунктами 1 - 2 статьи 67 Общей части НК государственные и иные органы, осуществляющие регистрацию организаций и индивидуальных предпринимателей (ИП), обязаны сообщать в налоговый орган по месту нахождения организации или месту нахождения ИП об их государственной регистрации в 15-дневный срок со дня ее проведения, а о ликвидации организации (о прекращении деятельности в качестве ИП) - в 5-дневный срок со дня вынесения (получения) решения о ликвидации организации (решения о прекращении деятельности ИП). Со стороны регистрирующих органов проблем в исполнении возложенной на них обязанности возникать не должно, а для субъектов хозяйствования могут возникнуть серьезные осложнения. Трудности в исполнении обязанности встать на учет в налоговых органах могут возникнуть в связи с тем, что законодательство установило срок для регистрации - 10 календарных дней с момента государственной регистрации, но Положение о государственной регистрации и ликвидации (прекращении деятельности) субъектов хозяйствования (утв. Декретом Президента Республики Беларусь от 16.03.1999 г. № 11 (в редакции Декретов Президента Республики Беларусь от 16.11.2000 г. № 22, 17.12.2002 г. № 29, 08.10.2003 г. № 21) (далее - Положение о государственной регистрации) не установило конкретных сроков выдачи субъекту хозяйствования свидетельства о государственной регистрации, которое необходимо предъявить при подаче заявления в налоговый орган. На практике возникают ситуации, когда по различным причинам регистрирующий орган затягивает выдачу свидетельства о государственной регистрации и вследствие этого плательщик не может исполнить возложенную на него обязанность в установленный срок по независящим от него причинам. Для недопущения такой ситуации целесообразно либо установить, что регистрирующий орган обязан выдать свидетельство о государственной регистрации в течение 2-3 рабочих дней с момента принятия решения о регистрации, либо изменить срок подачи заявления о постановке на учет в налоговый орган, установив его продолжительность - 10 календарных дней с момента получения свидетельства о государственной регистрации.

Давая характеристику отношениям налоговых органов с правоохранительными органами, необходимо отметить следующие моменты: налоговый орган при установлении в ходе проверки фактов, указывающих на признаки преступлений, по делам о которых предварительное следствие или дознание производятся органами финансовых расследований, составляет акт проверки индивидуальные предприниматели в 10-дневный срок со дня составления акта (промежуточного, общего) направляет оригиналы материалов проверки, в том числе акт проверки, в орган финансовых расследований для принятия решения о возбуждении уголовного дела. В данной ситуации вопросы вызывают сроки передачи материалов в Департамент финансовых расследований КГК. Инструкция о порядке организации и проведения проверок налоговыми органами, утвержденная Постановлением МНС 29.12.2003 г. № 124, (далее - Инструкция № 124) предусматривает, что в течение 5 рабочих дней со дня вручения акта проверки плательщик вправе представить в налоговый орган письменные возражения по акту, которые должны быть рассмотрены в срок не свыше 15 рабочих дней со дня их поступления. Возникает ситуация, при которой налоговый орган передает материалы проверки, по которым еще не рассмотрены возражения.

Говоря об участии правоохранительных органов в вопросах контроля за соблюдением законодательства о налогах и предпринимательстве, необходимо отметить следующее: проверки по указанным вопросам проводят, в частности, органы ОБЭП, их деятельность регламентируется Законом Республики Беларусь от 26.02.1991 г. № 637 - XII «О милиции» (с изм. и доп.), а процедура составления протокола об административном правонарушении - Кодексом об административных правонарушениях (КоАП). На проведение рейдовых проверок, проводимых в пунктах продажи (оказания услуг, выполнения работ) субъектов хозяйствования, сотрудникам ОБЭП не выдается никаких приказов или предписаний. В результате, конечно, повышается оперативность работы ОБЭП, но, с другой стороны, подконтрольные объекты абсолютно не защищены от излишнего вмешательства сотрудников милиции, ведь легальность проверки не подтверждается ничем, кроме служебного удостоверения сотрудника, что может повлечь и влечет за собой злоупотребления со стороны сотрудников правоохранительных органов в вопросах периодичности проведения проверок у одного субъекта хозяйствования. Кроме того, тот факт, что в соответствии с КоАП, сотрудники ОБЭП составляют протокол об административном правонарушении только в одном экземпляре, значительно осложняет владельцу пункта продажи процесс выяснения обстоятельств проведения проверки и выявления нарушений. Ведь в связи с тем, что на момент проверки в пункте продажи находится, как правило, только продавец, владелец узнает о результатах проверки с его слов, при этом продавец не всегда точно может передать содержание протокола. При таких обстоятельствах предприниматель вынужден тратить дополнительное время на посещение ОБЭП и уточнение содержания протокола. В связи с изложенным представляется рациональным установить единые правила проведения проверок по вопросам соблюдения законодательства о налогах и предпринимательстве, не зависимо от того, каким именно органом такая проверка осуществляется.

Органы, должностные лица которых уполномочены совершать нотариальные действия, и частные нотариусы обязаны сообщать о нотариальном удостоверении права на наследство и договоров дарения в налоговые органы по месту своего нахождения не позднее 5 рабочих дней со дня соответствующего нотариального удостоверения (п. 5 ст. 67 НК). Однако пункты 1.13, 1.14 Закона «О подоходном налоге с физических лиц» устанавливает, что не подлежат налогообложению доходы в денежной и натуральной форме, полученные от физических лиц в виде наследства (кроме вознаграждения, получаемого наследниками авторов произведений науки, литературы, искусства, открытий, изобретений и промышленных образцов, а также наследниками лиц, являвшихся субъектами смежных прав), а также доходы, получаемые в результате дарения от близких родственников, независимо от их размера; доходы, получаемые в результате дарения от других физических лиц, постоянно находящихся на территории Республики Беларусь, в пределах пятисот минимальных заработных плат в год; доходы, получаемые в результате дарения от юридических лиц, - в пределах ста пятидесяти минимальных заработных плат в год. В связи с этим возникает вопрос о целесообразности предоставления нотариальными конторами (частными нотариусами) информации об удостоверении права на наследство и договоров дарения, если доходы от указанных операций попадают под действие указанных положений Закона «О подоходном налоге с физических лиц».

Итак, в результате обобщения изложенного можно сделать следующие выводы:

Для защиты интересов плательщиков и в целях недопущения злоупотреблений со стороны контролирующих органов, необходимо ввести норму, согласно которой, запрещается проводить две выездные проверки и более по одним и тем же вопросам за один и тот же период. Исключение должны составлять только встречные проверки, выездные проверки, осуществляемые в связи с реорганизацией или ликвидацией организации - плательщика, а также вышестоящим органом в порядке контроля за деятельностью контролирующего органа, проводившего проверку. Такие проверки должны проводиться независимо от времени проведения предыдущей проверки.

2. Установить, что регистрирующий орган обязан выдать свидетельство о государственной регистрации в течение 2-3 рабочих дней с момента принятия решения о регистрации либо изменить срок подачи заявления о постановке на учет в налоговый орган, установив его продолжительностью 10 календарных дней с момента получения свидетельства о государственной регистрации.

3. Необходимо пересмотреть сроки передачи материалов о выявленных в процессе проведения проверок налоговыми органами нарушениях, имеющих признаки уголовного преступления, в ДФР КГК, поскольку Инструкция № 124 предусматривает, что в течение 5 рабочих дней со дня вручения акта проверки плательщик вправе представить в налоговый орган письменные возражения по акту, которые должны быть рассмотрены в срок не свыше 15 рабочих дней со дня их поступления. То есть возникает ситуация, при которой налоговый орган передает материалы проверки, по которым еще не рассмотрены возражения.

4. Представляется рациональным установить единые правила проведения проверок по вопросам соблюдения законодательства о налогах и предпринимательстве независимо от того, каким именно органом такая проверка осуществляется. Поскольку проведение проверок по указанным вопросам является все же основной функцией налоговых органов, то целесообразно было бы установить, что и другие органы, осуществляющие соответствующие проверки, должны руководствоваться правилами, установленными для налоговых органов (как минимум наличие приказа или предписания на проведение проверки и составление протокола об административном правонарушении в двух экземплярах).

5. Рассмотреть вопрос о целесообразности предоставления нотариальными конторами (частными нотариусами) информации об удостоверении права на наследство и договоров дарения, если доходы от указанных операций попадают под действие п. 1.13 и 1.14 Закона «О подоходном налоге с физических лиц».

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Налоговый кодекс Республики Беларусь. Общ. ч. от 19.12.2002 г. (с измен. и доп., внесенными Законами Республики Беларусь от 22.07.2003 г. № 225-3, от 01.01.2004 г. № 260-3, от 03.08.2004 г. № 309-3, от 29.10.2004 г. № 319-3) // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь. - 2003. - № 4; 2003. - № 85; 2004. - № 4; 2004. - № 123; 2004. - № 174.
2. О милиции: Закон Республики Беларусь от 26.02.1991 г. № 637 - XII (с измен. и доп., внесенными Законами Республики Беларусь от 23.04.1992 г. № 1616-XII; от 13.11.1992 г. № 1943-XII; от 22.02.1995 г. № 3610-XII; от 03.05.1996г. № 440-XIII; от 29.06.1998г. № 172-3; от 19.05.2000 г. № 391-3//Ведомости Верховного Совета Республики Беларусь. - 1991.-№ 13; 1992.-№ 15; 1992.-№ 32; 1995. - № 17; 1996. - № 21; 1998. - № 28; // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь. - 2000. - № 50.
3. О подоходном налоге с физических лиц: Закон Республики Беларусь от 21.12.1991 г. № 1327-XII (с измен. и доп. по состоянию на 24.07.2002 г.) // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь. - 2002. - № 87.
4. О государственной регистрации и ликвидации (прекращении деятельности) субъектов хозяйствования: Положение. Утверждено Декретом Президента Республики Беларусь от 16.03.1999 г. № 11 (с измен. и доп., внесенными Декретами Президента Республики Беларусь от 16.11.2000 г. № 22; от 17.12.2002 г. № 29; от 11.09.2003 г. № 20; от 08.10.2003 г. № 21; от 12.11.2003 г. № 22) // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь. - 1999. - № 23; 2000. - № 109; 2002. - № 142; 2003.-№ 105; 2003.-№ 113; 2003.-№ 127.
5. О некоторых мерах по совершенствованию координации деятельности контролирующих органов Республики Беларусь и порядка применения ими экономических санкций: Указ Президента Республики Беларусь от 15.11.1999 г. № 673 (с измен. и доп., внесенными Указами Президента Республики Беларусь от 06.12.2001 г. № 722; от 12.11.2003 г. № 509; от 25.05.2004 г. № 249) // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь. - 1999. - №89; 2001.-№ 117; 2003. -№ 127; 2004. -№ 86.
6. О мерах по усилению ведомственного контроля в Республике Беларусь: Указ Президента Республики Беларусь от 25.05.2000 г. № 293 (с измен. и доп., внесенными Указами Президента Республики Беларусь от 28.01.2002г. № 64; от 12.02.2004 г. № 68) // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь. - 2000. - № 52; 2002. - № 15; 2004. - № 26.
7. О порядке организации и проведения проверок налоговыми органами: Инструкция. Утверждена Постановлением МНС 29.12.2003 г. № 124 (с измен. и доп., внесенными Постановлением МНС от 30.06.2004 г. № 75) // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь. - 2004. - № 25; 2004. - № 98.
8. Налоговый кодекс Российской Федерации. Ч. I, II(по состоянию на 15 апреля 2004 г.). - М.: Омега-Л, 2004.