

# Дополнительно рассчитанные налоги и штраф можно уменьшить или не платить вообще?

## Санкции налогового законодательства с точки зрения административного процесса

С налоговыми проверками Службы государственных доходов многие коммерсанты столкнулись на личном опыте. Нередко в результате таких проверок рассчитываются дополнительные налоговые платежи, а также штрафы и суммы пеней и увеличения основного долга. Такие дополнительные платежи в зависимости от общей рассчитанной суммы могут не только отрицательно сказаться на деятельности предприятия, но и послужить причиной его неплатежеспособности и, как следствие, начала процедуры банкротства. Однако даже в такой ситуации, кажущейся безнадежной, есть несколько вариантов решений юридического характера, которые могут помочь не только снизить влияние незапланированных дополнительных расходов на платежеспособность предприятия, но и полностью уклониться от применения штрафных санкций, предусмотренных налоговым законодательством.

**Артур Шнейдерс**, юрист SIA „Juridiskais birojs d’Accordo”

Для того чтобы воспользоваться возможностями, которые предоставляют нам нормативные акты, необходимо ориентироваться в различном правовом регулировании. Именно поэтому, после получения решения о начете налоговых и других обязательных платежей, важно не растеряться и объективно

оценить различные варианты выхода из ситуации, чтобы выбрать наилучший из них, поскольку сроки, установленные нормативными актами, являются достаточно жесткими. На данный момент хотелось бы затронуть наиболее важные вопросы, на которые коммерсантам следует обратить внимание.

В этом номере будут рассмотрены возможности, предоставляемые Законом “О налогах и пошлинах” – соглашение, разделение платежей и др., являющиеся бесспорными решениями. В февральском номере поговорим о том, что произойдет, если коммерсант решит оспорить какое-либо решение в суде – ведь тогда ему соответственно придется считаться с Законом “О Службе государственных доходов”, административным процессом, судом и т.д.

## Возможности Закона “О налогах и пошлинах”

Основой латвийской налоговой системы следует считать Закон “О налогах и пошлинах”. Именно этот нормативный акт дает разъяснения об основных вопросах, связанных с применением санкций в случае нарушений требований налогового законодательства. Кроме того, Закон “О налогах и пошлинах” предлагает коммерсантам различные **юридические инструменты**, созданные для того, чтобы облегчить бремя, связанное с уплатой штрафов и дополнительных платежей.

### Продление сроков платежей

Статьей 24 Закона “О налогах и пошлинах” установлено, что Служба государственных доходов (далее – СГД), которая занимается администрированием налогов, на основании мотивированного письменного заявления налогоплательщика имеет право:

- 1) продлить срок уплаты очередных налоговых платежей и платежей, зачисляемых в бюджет, до трех месяцев;
- 2) повторно продлить до трех месяцев пропущенные сроки для зачисления налогов в бюджет самоуправления, если в течение предыдущего продления срока уплачено не менее 20 процентов от суммы долга по налогам;
- 3) разделить на части или отложить на время до одного года налоговый платеж, уплату пени и штрафов, рассчитанных в ходе контроля (проверки, ревизии) налоговой администрации;
- 4) разделить на части или отложить на время до одного года уплату налоговых платежей, если срок пропущен в результате непреодолимой силы.

Для продления сроков зачисления в бюджеты налоговых платежей на срок **до трех месяцев** налогоплательщик должен подать в СГД мотивированное заявление не позднее чем за **три дня** до

наступления срока уплаты. Для того чтобы повторно продлить на **три месяца** пропущенный срок для зачисления налогов в бюджеты самоуправлений, мотивированное заявление в СГД следует подать до окончания предыдущего срока продления пропущенных платежей. В отношении налогов, которые полностью зачисляются в бюджеты самоуправлений, решение о продлении срока уплаты принимает соответствующее самоуправление.

Пропущенные налоговые платежи производятся путем пропорциональной уплаты основного долга и пени. В случае продления срока для уплаты очередных налоговых платежей и других платежей, зачисляемых в бюджеты, за каждый день в течение всего периода просрочки рассчитывается **пеня** в размере одной четвертой части от пени, установленной частью второй статьи 29 Закона “О налогах и пошлинах”. Если по окончании срока продления налогоплательщик не уплатил в полном размере пропущенные платежи или не продлил сроки уплаты в порядке, предусмотренном этой статьей, то пеня за неуплаченную часть долга за весь период просрочки рассчитывается в общем порядке и долг взыскивается в бесспорном порядке. Продление пропущенных сроков для уплаты налоговых платежей не освобождает плательщика от обязанности производить очередные налоговые платежи в полном размере и в сроки, установленные налоговым законодательством. Важно отметить, что к налогоплательщикам, не производящим очередные налоговые платежи в полном размере и в сроки, установленные налоговым законодательством, нельзя применить налоговые льготы.

В случае, если будет доказано, что СГД допустила ошибку в налоговых расчетах, суммы неправильно взысканных платежей возвращаются налогоплательщику в течение **15 дней** со дня, когда налоговая администрация или суд приняли решение о том, что платеж взыскан неправильно. Возвращаемые суммы увеличиваются на одну половину от пени, установленной Законом “О налогах и пошлинах”, т.е. на 0,05% от основной суммы, а в случаях, когда неправильно взысканные суммы платежей не возвращаются в течение 15 дней, возвращаемые суммы увеличиваются на пеню, которая рассчитывается от неправильно взысканной суммы платежей за каждый пропущенный день. Упомянутые суммы выплачиваются из средств того бюджета, в который зачислена неправильно взысканная сумма.

## Направление переплаченной суммы налога для погашения долга по налогам

В ситуации, когда у налогоплательщика одновременно с долгом по налогам установлена также переплата налоговых платежей, переплаченные суммы налогов после того, как налогоплательщик подает в налоговую администрацию обоснованный запрос и налоговая администрация проведет соответствующую проверку, направляются для погашения пропущенных или очередных налоговых платежей или возвращаются в течение **15 дней**, если законом о конкретном налоге не предусмотрены другие сроки и порядок возврата. Если переплаченные суммы налогов без основания не возвращаются в срок, предусмотренный Законом "О налогах и пошлинах" или законом о конкретном налоге, возвращаемая сумма увеличивается на три пятых части от пени, которая рассчитывается с суммы переплаченных налоговых платежей за каждый день просрочки.

В этом случае также является существенным соблюдение процессуальных сроков. Налогоплательщик должен подать запрос в течение **трех лет** после наступления срока, установленного конкретным налоговым законом. Если Служба государственных доходов начала проверку в отношении переплаченной суммы налогов, она имеет право до момента, пока не прошли **три года** с наступления срока платежа, установленные законом о конкретном налоге, принять решение о направлении или возврате этой суммы, независимо от того, прошло ли **три года** с наступления срока для уплаты конкретного налога.

### ! Внимание

Следует отметить, что упомянутые условия нельзя применить к налогоплательщикам, у которых имеются просроченные налоговые платежи в размере просроченных налогов и связанных с ними платежей, а также к налогоплательщикам, против которых или против должностных лиц которых начат уголовный процесс за мошенничество, подделку документов, уклонение от уплаты налогов и приравненных к ним платежей или другие преступные деяния, которые могут повлиять на установление размера налогов, кроме случаев,

когда в их отношении принято постановление о прекращении уголовного процесса вследствие реабилитирующих обстоятельств или вступил в силу оправдательный приговор суда. Важно подчеркнуть, что ограничение не применяется в случае, если уголовный процесс начат по факту и если лицу не присвоен конкретный процессуальный статус подозреваемого или обвиняемого.

В отношении налогоплательщиков, у которых имеются пропущенные налоговые платежи в бюджет и у которых образовались переплаты налогов, Служба государственных доходов обязана без заявления налогоплательщика направить переплаченные суммы налогов для погашения долга по налогам и связанным с ними платежами, одновременно пропорционально погасив основной долг, пени и штрафы.

Если закон о конкретном налоге предусматривает для возврата переплаченного налога проведение налоговой ревизии (аудита), переплата налога возвращается в части:

- 1) обоснованность которой подтвердилась в результате налоговой ревизии (аудита)
- 2) в отношении которой ревизия (аудит) продолжается, если после возврата долговое обязательство усиливается поручением или обеспечивается залогом.

Если налогоплательщик не поручается или не гарантирует возврат этой суммы залогом, то переплата налога, в отношении обоснованности которой производится дополнительная оценка, не возвращается до конца налоговой ревизии (аудита).

Договор о залоге заключается между СГД и налогоплательщиком в общем порядке, предусмотренном для договоров о залоге. Такой договор о залоге освобожден от налогообложения и государственных пошлин, уплачиваемых при оформлении договора о залоге. Предметом залога может быть вещь, не обремененная долгами и другими вещными правами. В соответствии с заключенным договором поручительства поручитель обязуется уплатить долг по налогам и связанную с ними пени и штраф в качестве должника. Право залога и обязательство поручительства возникает, изменяется или прекращается в соответствии с правилами Гражданского закона, а споры между сторонами разрешаются в порядке, установленном Гражданско-процессуальным законом.

## Необходимость установления вины в случае нарушения актов, регламентирующих налоговую сферу

Законом “О налогах и пошлинах” не предусмотрена форма вины лица. Нормами закона предусмотрена ответственность за обстоятельство (факт), и субъективное отношение лица к совершенному нарушению значения не имеет. Однако презумпция вины “в чистом виде” при наказании лица за факт в демократическом обществе по сути недопустима. Этот вопрос рассмотрен и в международной, и в национальной судебной практике. Вывод о том, что независимо от разделения ответственности и совокупности доказываемых обстоятельств лицу должна быть предоставлена возможность защитить свое мнение и представить дополнительные доказательства следует, например, из дела *Vätberga Taxi Aktiebolag and Vulic v. Sweden*.

Департамент по административным делам Сената Верховного суда в решении от 14 января 2005 года по делу № SKA-1 также установил, что целью денежного штрафа является достижение того, чтобы налогоплательщик выполнял свои обязанности в сфере налогообложения, а также наказание нарушителей. Если налогоплательщик не нарушил закон с умыслом или по неосторожности, наложение денежного штрафа не достигнет ни одной из упомянутых целей.

### ! Внимание

Достаточно сложно оценить – нарушило ли лицо нормативные акты, регламентирующие сферу налогообложения, с умыслом или по неосторожности. Осознанные действия лица могут трактоваться по-разному. Так, например, ставка таможенного налога напрямую зависит от кода товара, определить который в отдельных случаях очень сложно. На практике часто встречается ситуация, когда лицо задекларировало товар и применило более низкую ставку налога, в свою очередь СГД считает, что следует применить более высокую ставку налога. В этом случае следует оценить, имеется ли достаточно доказательств, которыми можно обосновать применение в отношении товара более низкой ставки налога. В случае, если коммерсант оспаривает как дополнительно рассчитанный налог, так

и штраф, и по существу не признает ошибкой применение более низкой ставки налога, СГД считает, что имеется достаточное основание для признания лица виновным в умышленном уменьшении налоговой базы и применения к нему штрафных санкций.

## Уменьшение штрафа

Служба государственных доходов имеет право уменьшить сумму штрафа, наложенного на налогоплательщиков в результате налоговой ревизии (аудита), если налогоплательщик согласен с размером дополнительно рассчитанного налога или другого платежа, установленного государством. Это относится и к пене, которая рассчитывается за период пропуска налогового платежа, начиная со следующего дня после окончания срока уплаты конкретного налога до дня начала налоговой ревизии (аудита). В этом случае коммерсант в течение **30 дней** со дня, когда получено решение СГД о результатах налоговой ревизии (аудита), должен внести в бюджет дополнительно рассчитанные суммы налога, пошлин или других установленных государством платежей вместе со штрафом в размере 15 процентов от основного долга по налогам.

При выполнении упомянутого условия и с учетом обстоятельства, что уплачиваемые в бюджет в течение **трех лет** суммы налога снижены впервые, СГД имеет право уменьшить оставшийся штраф в полном размере.

Если в течение **трех лет** налоговое нарушение совершается повторно и в обоих случаях сумма налога, уплачиваемая в бюджет, уменьшена не более чем на 15 процентов, СГД имеет право снизить оставшуюся часть штрафа до 35 процентов.

Если в течение **трех лет** налоговое нарушение совершается повторно и в одном из случаев сумма налога, уплачиваемая в бюджет, уменьшена не более чем на 15 процентов, СГД имеет право снизить оставшуюся часть штрафа до 50 процентов.

Здесь важно отметить, что уменьшение денежного штрафа со стороны СГД не зависит от того, подавал ли налогоплательщик такое ходатайство.

Решение должностного лица СГД, согласно которому рассчитываются дополнительные налоговые платежи, в т.ч. штраф, является административным актом. В соответствии с пунктом 7 части первой статьи 67 Административно-процессуального

закона в административном акте следует указывать обоснование административного акта, особое внимание уделяя вопросу целесообразности. Целью такого обоснования в административном процессе является правовой контроль. Обоснование является одним из важнейших средств для обеспечения справедливости, поскольку участники процесса – учреждение (в данном случае СГД) и индивид не находятся в равном положении. Учреждение имеет исключительное право доступа ко всем материалам дела, а также к внутренним и внешним нормативным актам, которые оно применяет и которые им полностью освоены. Остальные участники могут воспользоваться такой возможностью только посредством особого обоснования.

Если СГД принимает решение, согласно которому на лицо возлагается обязанность произвести уплату дополнительного налога в государственный бюджет, для лица это считается неблагоприятным административным актом. Следовательно, решая вопрос о содержании административного акта в части о применении наказания в отношении налогоплательщика, СГД обязан уделить внимание вопросам целесообразности и оценить, является ли ограничение, примененное к лицу в конкретном случае, пропорциональным совершенному нарушению и обоснован ли в конкретном случае размер денежного штрафа.

Поскольку в задачи суда не входит оценка вопросов целесообразности, суд в таких случаях обычно отменяет решение генерального директора СГД, в части о штрафе, и возлагает на него обязанность издать новый административный акт, в котором должно быть дано обоснование размера денежного штрафа.

### Пример

В качестве примера можно привести решение Административного районного суда по делу № А42453805, в котором SIA "A", используя нескольких посредников, ввезло в Латвию товар из Китая. К таможенной стоимости товара в момент оформления таможенной декларации не были причислены все транспортные расходы, что считается уменьшением налоговой базы. SIA "A" ранее не привлекалось к наказанию за нарушения нормативных актов, регламентирующих сферу налогов, в результате чего мог бы уменьшиться объем платежей, производимых в государственный бюджет. Проведя проверку,

СГД установила нарушение нормативных актов, в результате чего были рассчитаны дополнительные налоговые платежи, а также штраф в размере 100% от уменьшенной суммы. SIA "A" обжаловало решение СГД в суде, и суд указал, что учреждению при установлении размера денежного штрафа была предоставлена свобода действий. Поскольку СГД не обосновала применение максимального размера штрафа в конкретном случае, решение было отменено в части о расчете штрафа, а также на СГД была возложена обязанность издать новый административный акт, в котором штрафные санкции были бы обоснованы соображениями целесообразности и соразмерности.

## Обеспечение доказательств

Если налогоплательщик не согласен с размером налоговых платежей, рассчитанным налоговой администрацией, то доказательства о величине налоговых платежей он должен обеспечить сам. Этот вопрос имеет далеко неоднозначную трактовку. Закон "О налогах и пошлинах" был разработан задолго до Административно-процессуального закона, поэтому включенные в него нормы могут не согласовываться. В соответствии с основными принципами административного процесса, при наличии спора между государственным учреждением и частным лицом, государственное учреждение в любом случае находится в более выгодной ситуации. Именно по этой причине, если частное лицо не может обеспечить доказательства, подтверждающие существенные обстоятельства принятия решения, о существовании и местонахождении которых лицо проинформировано, то по ходатайству лица учреждение или суд обязаны эти доказательства запросить.

### ! Внимание

Здесь следует отметить, что в отличие от фактических обстоятельств дела подобная обязанность обеспечения доказательств не является абсолютной. Государственное учреждение может запросить только те документы, которые имеются в распоряжении государственного учреждения, например Региональное учреждение СГД может запросить документы, находящиеся в Таможенном Криминальном

управлении, Финансовой полиции, или подать ходатайство о предоставлении информации в другое государственное таможенное учреждение. Если налогоплательщик применяет более низкую ставку налога или льготу, то уже перед применением такой ставки или льготы налогоплательщик должен обеспечить наличие предусмотренных законом доказательств. В свою очередь, если после проведения проверки должностные лица СГД оспаривают, например, рассчитанную налоговую базу, Служба государственных доходов должна сама собрать доказательства и доказать нарушение нормативных актов, регламентирующих налоговую сферу, не требуя от налогоплательщика предоставления доказательств законности своих действий.

#### Пример

В качестве наглядного примера обязанности обеспечения доказательств следовало бы упомянуть решение Административного районного суда по делу № А42450706. В этом случае лицо приобрело автомобиль на аукционе в США. После того как товар был ввезен в Латвийскую Республику, к таможенной декларации была приложена информация, запрошенная таможенными учреждениями, – договор о приобретении, счет, документ о приобретении автомобиля на аукционе и заключение сертифицированного оценщика о стоимости автомобиля на момент ввоза. По упомянутой причине стоимость автомобиля была определена по стоимости сделки, т.е. суммы покупки.

СГД провела проверку таможенной декларации и установила, что в ходе проверки лицо не представило документы бухгалтерского учета, подтверждающие финансовую проводку импорта товара, вследствие чего цену, которую следует заплатить или которая уже была уплачена за декларируемый товар, нельзя было установить. Поэтому СГД определила стоимость ввезенного автомобиля по информации, доступной в Европейском Союзе. СГД не учла, что при приобретении товара на аукционе в интернете единственными документами, подтверждающими сделку, являются договор с продавцом и счет, а также распечатка банковского счета, подтверждающая платеж за конкретный автомобиль. Кроме того, в решении СГД о расчете дополнительных налоговых платежей не было пояснений ни о том, какие

источники информации она использовала для определения таможенной цены, ни о методах, в соответствии с которыми такая информация была получена и обобщена.

С учетом обстоятельств дела суд решил, что СГД должным образом не обосновала и не доказала установленную таможенную стоимость, т.е. установила цену самовольно. По упомянутой причине суд отменил решение, принятое СГД, возложив на СГД обязанность повторно рассмотреть материалы дела и принять новый административный акт.

### Приостановление исполнения решения в связи с рассмотрением заявления

Если получено заявление об оспаривании решения, принятого в результате проверки СГД, исполнение оспоренного решения приостанавливается на время досудебного рассмотрения решения. Исполнение решения должностного лица СГД приостанавливается также в случае, когда налогоплательщик подал жалобу в Комиссию по оценке сделок. После принятия структурой Службы государственных доходов окончательного решения решение исполняется независимо от того, подало ли лицо жалобу суд.

#### ! Внимание

Упомянутые обязанности следует выполнять добросовестно, поскольку если СГД сочтет, что лицо вывозит, отчуждает или скрывает свое имущество или другие источники дохода, реорганизует или ликвидирует коммерческие общества, кооперативные общества, индивидуальные предприятия (также крестьянские и рыболовецкие хозяйства) или другие частноправовые юридические лица или у СГД есть доказательства того, что налогоплательщик прекратит свою деятельность в Латвии, то Служба государственных доходов имеет право провести мероприятия для обеспечения получения рассчитанной суммы налогов до окончания рассмотрения заявления налогоплательщика. В таких случаях требование уплатить рассчитанный налог может последовать независимо от этапа и сроков рассмотрения заявления.

## Заключение соглашения между налоговой администрацией и налогоплательщиком

В том случае, если в результате контроля СГД начислила дополнительные платежи в государственный бюджет, налогоплательщик имеет право предложить генеральному директору СГД заключить договор соглашения. В договоре соглашения указывается, что налогоплательщик согласен с размером дополнительно рассчитанного налогового платежа и обязуется его уплатить, а пеня, рассчитанная в соответствии с законом, не применяется.

Договор соглашения можно заключить, если у налогоплательщика на день подачи заявления о возможном заключении договора соглашения не имеется долгов по налогам, а также при наличии одного из следующих условий:

- 1) рассмотрев заявление налогоплательщика, директор территориального учреждения СГД оставил оспоренное решение без изменений или принял новое решение, которым оспоренное решение отменено частично;
- 2) оспорено решение директора территориального учреждения СГД, и, рассмотрев заявление налогоплательщика, генеральный директор СГД оставил оспоренное решение без изменений или принял новое решение, которым оспоренное решение отменено частично;
- 3) налогоплательщик подал жалобу в суд, но рассмотрение дела по существу еще не начато.

Если налогоплательщик не обжаловал в суде решение СГД, заявление о

возможном заключении договора соглашения следует подать генеральному директору СГД в течение **30 дней** после получения соответствующего решения. При решении вопроса о заключении договора соглашения СГД оценивает причины возникновения и размер долга по налогам, а также целесообразность продолжения спора и связанные с ним издержки. Если налогоплательщик не выполняет условия договора, СГД проводит взыскание пропущенных налоговых платежей в порядке, установленном нормативными актами.

Договор соглашения нельзя заключить в случае, если СГД подала в суд материалы для решения вопроса о возбуждении уголовного процесса.

Идея о заключении договора соглашения со Службой государственных доходов как вариант для урегулирования нарушения нормативных актов в сфере налогов со стороны государственных учреждений считается для налогоплательщиков очень выгодной. К сожалению, применение этого варианта урегулирования споров не продумано до конца. Подача в Службу государственных доходов заявления с просьбой о заключении договора соглашения сама по себе не гарантирует заключение такого договора. Это означает, что налогоплательщик, ожидая заключение договора соглашения, может пропустить процессуальные сроки, установленные для обжалования решения, и решение вступит в силу и будет подлежать исполнению в полном размере, в т.ч. в отношении уплаты пени. В соответствии с нормативными актами заявление налогоплательщика в СГД можно отклонить по формальным причинам. Именно поэтому заключение договора с СГД не получило такого широкого распространения, как хотелось бы.

Для того чтобы способствовать разрешению налоговых споров на досудебной стадии, необходимо обдумать возможность внесения поправок, которые дадут налогоплательщику возможность приостановить течение процессуального срока решения о расчете дополнительных налоговых платежей на время, пока не будет получен ответ из СГД о заключении договора соглашения. **LE**

(Продолжение в следующем номере.)