

Плательщикам НДС:

о налоговом адресе, «стане 9» и... крепостном праве

Елена ЖУКОВА, аудитор, адвокат

Налоговое законодательство Украины весьма жестко подходит к вопросу соблюдения предприятием «налогового адреса». В соответствии с п.45.2 ст.45 НКУ: «налоговым адресом юридического лица (обособленного подразделения юридического лица, является местонахождение такого юридического лица, сведения о чем содержатся в Едином государственном реестре юридических лиц и физических лиц — предпринимателей». При этом под местонахождением юридического лица (ст.93 ГКУ) понимается фактическое место ведения деятельности или место размещения офиса, из которого проводится ежедневное руководство деятельностью юридического лица (преимущественно находится руководство) и осуществление управления и учета. Данные о местонахождении юридического лица вносятся в Единый государственный реестр юридических лиц и физических лиц — предпринимателей (далее — ЕГР) при регистрации предприятия и в дальнейшем поддерживаются в актуальном состоянии.

Налоговый адрес: степень важности

Очень важно, чтобы налоговый адрес (многие по привычке называют его «юридический адрес») совпадал с фактическим. НКУ использует понятие «налоговый адрес» в целях установления правил для:

- ◆ переписки налоговиков с налогоплательщиками (в том числе для направления налогоплательщикам всевозможных запросов);
- ◆ определения места представления налоговой отчетности и уплаты налогов в соответствующие бюджеты;
- ◆ выхода налоговиков на выездную проверку налогоплательщика.

Кроме того, налоговый адрес до 29.07.2015 г. был определен как обязательный реквизит налоговой накладной. С указанной даты Законом № 643⁽¹⁾ в форму налоговой накладной внесены изменения, в том числе исключен реквизит «местонахождение покупателя/продавца». На сайте ГФС поясняют, что этот реквизит утратил актуальность в связи с внедрением системы электронного администрирования НДС (далее — СЭА НДС).

Юридическое отступление

Обратим внимание на то, что:

- ◆ в настоящее время внесение в учредительные документы хозяйственных обществ данных о местонахождении необязательно;
- ◆ развитие сети Интернет (средства связи, скайп, интернет-банкинг и т.п.) делает возможным

осуществление управления предприятием из любой точки мира. Сервер может находиться «на облаке». А учет часто переводится на аутсорсинг;

◆ с внедрением полноценного электронного кабинета налогоплательщика (в ближайшее время должен быть зарегистрирован соответствующий законопроект) вся переписка налоговиков с налогоплательщиками будет происходить также с использованием сети Интернет (то есть более важным будет электронный адрес, а не «город-улица-дом»).

Отсюда вывод: современное понятие «налоговый адрес», вероятно, отживает свой век... Строго говоря, он нужен только «для удобства налоговой». Но теперь даже и налоговики говорят об «утрате актуальности». А ведь в течение длительного времени «юридический адрес» (и не всегда правомерное использование его налоговиками) очень усложняет жизнь налогоплательщика. В данной статье описана текущая ситуация, когда понятие «налоговый адрес» еще существует. Именно отсюда возникает кошмар, называемый в обиходе «стан 9». Будем надеяться, что в ближайшее время (в связи с «утратой актуальности» контроля местонахождения) уйдет в прошлое и эта проблема.

Вообще, соблюдение налогового адреса (как местонахождения предприятия) особенно важно для плательщиков НДС. Причина банальна — «налоговые ямы». С ними налоговики устали бороться, в этой борьбе никак не получается достичь эффекта. Казалось бы, вновь внедренная СЭА НДС окончательно должна решить проблему «налоговых ям». По крайней мере, именно это обещали налоговики...

Целью данной статьи является исследование «стана 9» — источника проблем плательщиков НДС при работающей СЭА НДС в полноформатном режиме. Итак, какие проблемы могут возникнуть у плательщика НДС в случае ненахождения по «налоговому адресу»?

Основная проблема — возможность аннулирования регистрации в качестве плательщика НДС на основании пп.«ж» п.184.1 ст.184 НКУ. Аннулирование регистрации в качестве плательщика НДС, как правило, мгновенно парализует деятельность предприятия. В общем, аннулирование регистрации ►

⁽¹⁾ Закон Украины от 16.07.2015 г. № 643-VIII «О внесении изменений в Налоговый Кодекс Украины в части совершенствования администрирования налога на добавленную стоимость». Опубликовано: Бухгалтерия. — 2015. — № 31. — 18—37 (прим. ред.).

чрезвычайно болезненно и часто «не совместимо с жизнью» предпринятия. Поэтому так важно не допустить аннулирования, пытаться на этапе «до того» решить данную проблему. Как правило, длительность процедуры, предшествующей аннулированию, позволяет принять соответствующие меры, чтобы не допустить особо негативных последствий. Рассмотрим, как это происходит и с какими еще проблемами может столкнуться налогоплательщик при «ненахождении по юридическому адресу».

Начальный этап — розыск налогоплательщика

Как правило, все начинается с «ранней налоговой диагностики», то есть ежедневного выявления, обобщения и обработки налоговой информации о возможных налоговых рисках налогоплательщика с помощью ЕРНН (Единого реестра налоговых накладных), других ресурсов информационно-аналитического обеспечения ГФС. Департамент развития IT, по результатам автоматического отбора налогоплательщиков «с налоговыми рисками», формирует электронный перечень налогоплательщиков, осуществляющих «рисковые» операции. Перечень направляют территориальным органам ГФС, на учете которых состоят «рисковые» налогоплательщики. Каждый такой налогоплательщик «отрабатывается». Как происходит «отработка», указано в **Приказе № 336**⁽²⁾. Как видно из названия приказа, проверкой местонахождения налогоплательщика занимается налоговая милиция...

В разделе IV **Приказа № 336** описаны действия налоговой милиции при получении запроса на установление местонахождения налогоплательщика. В частности, согласно п.4.2 **Приказа № 336** сотрудник налоговой милиции обязательно должен осуществить выход по «местонахождению налогоплательщика». В случае если налогоплательщик не найден по адресу, налоговый милиционер должен:

- ◆ опросить собственника квартиры, жилого помещения (если налогоплательщик зарегистрирован в жилом помещении), по результатам — оформить рапорт;
- ◆ опросить собственника/арендодателя помещения, в котором расположено производство, офис налогоплательщика (опять же, оформить рапорт);
- ◆ в случае если выяснится, что учредители и должностные лица не связаны с созданием и хозяйственной деятельностью налогоплательщика, руководителю органа ГФС подать служебную записку «о необходимости подачи иска» и материалы (полный пакет надлежащим образом удостоверенных документов, необходимых для подачи иска);
- ◆ по данным адресного бюро устанавливаются адреса всех учредителей и должностных лиц налогоплательщика (оформляется рапорт);
- ◆ по установленным адресам осуществляются выезды и опрашиваются учредители и руководители налогоплательщика о фактическом местонахождении налогоплательщика и документов о финан-

сово-хозяйственной деятельности (оформляется рапорт). В случае регистрации вышеупомянутых физлиц за пределами области, в соответствующее территориальное подразделение налоговой милиции направляется запрос.

Также проводятся иные мероприятия по розыску налогоплательщика, но вышеприведенные — это основные и, похоже, обязательные! Все вышеперечисленное нужно сделать в течение 10 дней (возможно продление срока до 30 дней).

Юридическое отступление Во время подготовки данной статьи я задавала экс-сотрудникам налоговой милиции один вопрос: сколько предприятий по «ранней диагностике» нужно «отработать» одному налоговому милиционеру за день. По их ответам, в зависимости от района, число таких налогоплательщиков может быть свыше 20... Понятно, что даже просто обойти 20 адресов в день налоговый милиционер физически не в состоянии. Отсюда появляются массовые «липовые» рапорты об обходе⁽³⁾.

Вопросы: Насколько эффективно использование сотрудников налоговой милиции (с высшим образованием, офицеров) в качестве «мальчиков на побегушках»? Кто придумал такой механизм, вынуждающий их вносить в рапорты заведомо ложные сведения о выходе на объект? И зачем нам нужна налоговая милиция, привыкшая ежедневно нарушать закон?

Если налоговая милиция не нашла налогоплательщика по местонахождению, подразделение регистрации и учета налогоплательщиков органа ГФС направляет государственному регистратору уведомление по форме 18-ОПП и предприятию присваивается «стан 9» (направлено уведомление об отсутствии по местонахождению). И уже присвоение «стана 9» для налогоплательщика может иметь крайне неприятные последствия: могут не принять декларацию, могут не зарегистрировать налоговую накладную, могут назначить проверку покупателя и снять налоговый кредит по зарегистрированной налоговой накладной, полученной от продавца «со станом 9».

Получив от налоговиков форму 18-ОПП, государственный регистратор направляет в адрес налогоплательщика запрос о подтверждении местонахождения. Налогоплательщик должен «подтвердиться» в течение 1 месяца. Если по истечении этого срока такое подтверждение регистратору не поступит, регистратор вносит в ЕГР одну из двух записей: запись об отсутствии подтверждения сведений или запись об отсутствии по местонахождению.

⁽²⁾Приказ ГНСУ от 17.05.2010 г. № 336 «Об утверждении Положения об организации взаимодействия подразделений налоговой милиции с другими структурными подразделениями органов государственной налоговой службы для установления местонахождения налогоплательщика» (прим. ред.).

⁽³⁾См. постановление Окружного административного суда г. Киева от 03.09.2015 г. по делу № 826/17192/15 (прим. ред.).

Что же такое «станы» и как с ними бороться?

Вопрос, что же такое «стан», чрезвычайно интересен! «Станы» полностью отсутствуют в налоговом законодательстве. Их просто нет! И при этом они реально (и по большей части негативно) влияют на деятельность налогоплательщика! Недавно ГФС пыталась объяснить их необходимость в письме от 01.07.2015г. № 1723/2/99-99-11-02-02-10⁽⁴⁾ (далее — **Письмо № 1723**).

В частности, в данном письме говорится о том, что существуют два реестра: первый — ЕГР, который ведет государственный регистратор; второй — ЕБД (Единый банк данных о налогоплательщиках), который ведет ГФС. Часть информации из ЕГР поступает в ЕБД. В свою очередь, ЕБД ведется автоматизировано с использованием классификаторов и справочников (государственных, статистических, отраслевых, ведомственных и технических). Фактически «станы» — это кодировка. Как написано в **Письме № 1723**: «*станы*» в Едином банке данных отражают регистрационные действия или записи, внесенные в ЕГР, или действия, проведенные контролирующими органами в отношении налогоплательщиков...».

Основные «станы» (интересующие нас в контексте данной публикации) следующие:

- ◆ «стан 0» присваивается обычному налогоплательщику, у которого все хорошо;
- ◆ «стан 9» означает «*направлено уведомление об отсутствии по местонахождению*» (форма № 18-ОПП для регистратора);
- ◆ «стан 7» — «*в ЕГР внесена запись об отсутствии подтверждения сведений*»;
- ◆ «стан 8» — «*в ЕГР внесена запись об отсутствии по местонахождению*».

То есть присвоение «станов» может быть результатом активных действий либо регистратора (так присваиваются «станы 7 и 8»), либо налоговиков (так присваивается «стан 9»).

Вначале рассмотрим работу регистратора. Как у каждого человека, у регистратора также могут быть ошибки. Довольно часто одновременно с обжалованием противоправных действий налоговиков в административном суде обжалуются и действия государственного регистратора (см., например, постановление Окружного административного суда г. Киева от 12.04.2013 г. по делу № 826/2121/13-а). Но важно другое, а именно то, что после активных действия регистратора у налогоплательщика **в строгом соответствии с Законом** (см. процитированный ранее пп. «ж» п.184.1 ст.184 НКУ) могут появиться негативные последствия — вплоть до аннулирования регистрации плательщика НДС.

Другое дело — налоговики... Активное действие

⁽⁴⁾ Опубликовано: *Бухгалтерия*. — 2015. — № 37. — С.39—40 (прим. ред.).

⁽⁵⁾ Инструкция по подготовке и представлению налоговых документов в электронном виде средствами телекоммуникационной связи, утвержденная приказом ГНАУ от 10.04.2008 г. № 233 (прим. ред.).

налоговика — направление регистратору формы № 18-ОПП не должно создавать никаких проблем у налогоплательщика. Законодательством не предусмотрено наступление негативных последствий «стана 9». Однако они есть. Налоговики активно используют два: нерегистрация налоговых накладных и неприем налоговой отчетности.

Отказ в регистрации налоговых накладных (при наличии «стана 9») происходит следующим образом. Предприятие направляет налоговую накладную, а в ответ получает квитанцию, в которой написано, что «документ не принят». В качестве обоснования приводится следующее: «*местонахождение юридического лица продавца товаров/услуг, указанное в документе, не соответствует информации Единого государственного реестра юридических лиц и физических лиц — предпринимателей*». Отказ в приеме налоговой накладной происходит автоматически: программное обеспечение «отбрасывает» НН с «неправильным местонахождением», считая, что данный документ сформирован с ошибкой (п.7.6 раздела III **Инструкции № 233**⁽⁵⁾). Однако при присвоении «стана 9» ситуация выглядит следующим образом: ГНИ направила форму № 18-ОПП регистратору, он отправил налогоплательщику запрос на подтверждение и ждет истечения месячного срока, не предпринимая никаких действий. В этот момент в ЕГР у налогоплательщика прописан настоящий налоговый адрес, никаких прочих «компromетирующих» данных в реестр не внесено!

Строго говоря, налоговики несколько видоизменяют ситуацию: вместо того, чтобы дожидаться даты внесения в реестр записи о ненахождении предприятия по юридическому адресу (активные действия регистратора), они привязываются к другому событию — отправке регистратору формы № 18-ОПП (активные действия налоговиков).

Такие действия налоговиков могут быть оспорены, например, в суде, хотя это процесс длительный. Для этого налогоплательщик получает у регистратора актуальную выписку из реестра (на дату попытки регистрации налоговой накладной), в которой четко прописано местонахождение налогоплательщика (и адрес совпадает с адресом, указанным в налоговой накладной). При подаче иска налогоплательщик также обычно исследует правомочность самого направления регистратору формы № 18-ОПП (как уже отмечалось, зачастую процедура проверки местонахождения налогоплательщика налоговыми милиционерами не соблюдается). Как правило, суды удовлетворяют подобные иски налогоплательщиков: признают действия налоговиков противоправными, обязуют их зарегистрировать налоговые накладные.

Учитывая длительность судебного процесса (налоговая судится вплоть до ВАСУ), налогоплательщики обычно выбирают более быстрый путь. А именно, «подтверждаются» у регистратора (предоставляя ему форму № 6-ОПП), получают «свежее» извлечение, несут его в налоговую, которая снимает «стан 9». К сожалению, не единичны случаи, когда уже через

несколько дней у налогоплательщика может появиться новый «стан 9». И опять поход к регистратору, затем в налоговую. У некоторых налогоплательщиков «круг» повторяется много-много раз... К сожалению, ответственность за такие действия у наших налоговиков «ну очень ограниченная». Но она есть.

Например, особо рассерженные налогоплательщики обращаются в прокуратуру с заявлением о совершении преступления. Ведь в действиях налоговиков в части составления фальшивого рапорта о ненахождении, нерегистрации налоговых накладных или одностороннем расторжении договора о признании электронных документов (об этом — далее) содержатся признаки преступления, предусмотренного статьей 366 Уголовного Кодекса Украины «Служебный подлог», ст. 367 «Служебная халатность» и т.п.

Для подтверждения ущерба, причиненного противоправными действиями налоговиков, налогоплательщики часто ссылаются на условия договоров с контрагентами/покупателями, в которых предусматриваются финансовые санкции и возмещение сумм неполученного налогового кредита в случае, если налоговая накладная не зарегистрирована. Зачастую к моменту подачи заявления о преступлении в прокуратуру уже существует претензия, полученная от покупателя (а иногда и судебное решение о взыскании финансовых санкций).

В настоящее время известны случаи внесения в Единый реестр досудебных расследований сведений по результатам рассмотрения заявления о совершении налоговиками подобного преступления. В соответствии с п.49.8 ст.49 НКУ, прием налоговой декларации является обязанностью налогового органа. Однако при «стане 9» налоговики часто отказывают в приеме декларации. Отказ осуществляется следующим образом.

Как известно, представление налоговой отчетности происходит в электронном виде. Для этого налогоплательщики заключают с налоговиками договор о признании электронных документов (приложение 1 к **Инструкции № 233**). В данном договоре предусмотрена возможность расторжения договора по инициативе налоговиков. В пункте 4 раздела 6 примерного договора «Срок действия договора» говорится, что «*орган ГФС имеет право расторгнуть Договор в одностороннем порядке в случае непредоставления Налогоплательщиком нового усиленного сертификата (сертификатов) открытого ключа вместо отмененных или в случае изменения Плательщиком места регистрации*».

Вот это «изменение налогоплательщиком места регистрации» (которое некоторые налоговики трактуют как «ненахождение по местонахождению» = «отправка 18 ОПП» = «стан 9») и служит основанием для одностороннего, по инициативе ГФС, расторжения договора. Некоторые органы ГФС пошли дальше. Они стали менять условия одностороннего расторжения. Логика простая: поскольку договор «примерный», то он может быть откорректирован в более «правильную сторону», максимально приближая к «стану 9». Так, одна областная ГФС предлагает сле-

дующую формулировку для расторжения договора: «не уведомление органа ГФС в трехдневный срок об изменении налогоплательщиком места регистрации (местонахождения)». Подписывая такой договор, налогоплательщик как бы соглашается, что после «выхода» налогового милиционера по юридическому адресу и отправки регистратору формы № 18-ОПП уже через 3 дня договор может быть расторгнут. Налогоплательщик может пойти в суд за защитой нарушенного права, и выиграет суд. Но это — время.

Так что же делать?

По мнению автора, есть несколько вариантов, чтобы окончательно решить «проблему 9 стана».

ШАГ 1 уже сделан. В налоговой накладной больше не будет «местонахождения» (а значит, теоретически, отказ в регистрации налоговых накладных при «стане 9» уже не имеет право на существование).

ШАГ 2 Нужно убрать из текста **НКУ** норму о возможности аннулирования регистрации плательщика НДС при несоответствии местонахождения. Ныне законопроект об исключении соответствующих норм уже зарегистрирован в ВРУ. Будем ждать его принятия. Это бы здорово «разрулило» ситуацию.

ШАГ 3 Внести изменения в «примерный» договор о признании электронных документов. Оставить там только одно основание для одностороннего расторжения договора по инициативе ГФС: «непредоставление нового усиленного сертификата открытого ключа». И больше никаких оснований! И запрет для местных налоговиков «творческого подхода» к условиям договора! Договор должен подписываться только в том виде, который определен приказом ГФС (с приведенными в этом абзаце изменениями).

ШАГ 4 Проанализировать прочие приказы ГФС (например, такие как приказ от 17.05.2010 г. № 336, новый «сверхсекретный» приказ от 28.07.2015 № 543 и пр.) на предмет возможности возрождения «9 стана», и исключить все такие возможности.

ШАГ 5 Провести технический аудит программного обеспечения ГФС, которое «автоматически» принимает некоторые действия при появлении у налогоплательщика «стана 9». Откорректировать программное обеспечение с целью недопущения таких действий.

ШАГ 6 Провести, наконец, налоговую реформу. Сделать из ГФС сервисную службу. Ввести персональную ответственность налоговиков. Разогнать налоговую милицию...

Юридическое отступление *Совсем недавно (всего-то 154 года назад) на территории современной Украины отменили крепостное право... Почему-то «стан 9» очень напоминает именно его, только для юридического лица «естественным продолжением отмены крепостного права были земская (1864 г.), городская (1870 г.), судебная (1864 г.), военная (1874 г.) и другие буржуазные реформы.*