

Центр публично-правовых исследований

НАЛОГОВЫЙ ПРОЦЕСС

Учебное пособие

(под ред. проф. А.Н. Козырина)

Москва, 2007

Налоговый процесс / Под ред. А.Н. Козырина. – М.: ЦППИ, 2007. – 154 с.

Издание осуществлено при финансовой поддержке Научного фонда Государственного университета – Высшей школы экономики (грант «Учитель-ученики», 2006-2007)

Авторы:

Кинсбургская В.А. – главы 3, 4

Козырин А.Н. – ответственный редактор, вступительная статья

Реут А.В. – главы 1, 7, 8

Семенча О.Ю. – главы 2, 5, 6

Рецензент: проф. д.ю.н. Кузнецов Н.И.

В учебном пособии рассмотрены основные теоретические вопросы налогового процессуального права. Раскрываются понятие и сущность налогового процесса, исследуются особенности субъектного состава процессуальных правоотношений в налоговой сфере. Подробно рассмотрены основные налоговые производства. В основу работы положены законодательство РФ по налогам и сборам, принятые в его развитие подзаконные акты, а также судебная-арбитражная и иная правоприменительная практика по вопросу налогового процесса.

Учебное пособие рекомендуется студентам, аспирантам и преподавателям экономических и юридических факультетов. Может быть полезно должностным лицам финансовых, налоговых и таможенных органов, судьям, а также юристам, практикующим в налоговой сфере.

© Козырин А.Н. и др. авторы, 2007

© Центр публично-правовых исследований, 2007

Содержание

Вместо введения.....	4
Глава 1. Понятие налогового процесса.....	8
Глава 2. Участники налогового процесса.....	17
Глава 3. Производство по принятию актов в сфере налогообложения.....	29
Глава 4. Производство по жалобам и спорам в сфере налогообложения.....	49
Глава 5. Регистрационное производство.....	70
Глава 6. Исполнительное производство.....	86
Глава 7. Производство по налоговому контролю.....	106
Глава 8. Производство по делам о налоговых правонарушениях.....	138
Список сокращений.....	155

Вместо введения

Не будет преувеличением сказать, что в течение последних 10-15 лет налоговое право в России переживает настоящий бум: в центре внимания находится практически любая законопроектная инициатива в налоговой сфере, большим спросом пользуются научные и научно-практические издания по проблематике налогового права, наконец, налоговое право как учебная дисциплина включено в учебные планы практически всех юридических и экономических факультетов.

Очевидно, что речь идет о некотором «конъюнктурном» всплеске интереса к налоговому праву, обусловленном, среди прочего, повышенным интересом сегодняшних студентов к специальностям, профессиональная подготовка по которым строится на базе знаний налогового права (налоговое консультирование, налоговый менеджмент, юрист по налоговым спорам и т.д.). Такая ситуация не могла не сказаться на характере преподавания налогового права в высших учебных заведениях. Оно начинает, по нашему убеждению, ориентироваться преимущественно на разрешение казуальных практических ситуаций в сфере налогообложения в ущерб развитию теории налогового права и его процессуальной составляющей. Стал наблюдаться, как сказали бы раньше, «перекос» в сторону материального налогового права. Процессуальные и процедурные вопросы налогового права все чаще стали оставаться в тени. Такое положение дел незамедлительно сказывается на качестве образования и создает реальную угрозу для достижения одной из ценностных установок налогового права – обеспечения защиты прав и законных интересов налогоплательщика, противостояния любым проявлениям административного произвола в сфере налогообложения. Ведь для этого специалисты, профессионально занятые вопросами налогообложения, должны в совершенстве владеть знаниями о налоговом процессе.

Решить проблему наметившейся «диспропорции» материальной и процессуальной частей учебного курса «Налоговое право» можно по-разному: внося соответствующие изменения в учебно-тематический план курса или подготовив самостоятельный спецкурс, посвященный процессуальным и процедурным вопросам налогового права. Второй путь представляется более подходящим в тех случаях, когда речь идет об углубленной подготовке специалистов в рамках финансово-правовых и налогово-правовых специализаций, существующих сегодня в ряде российских вузов. Спецкурс по налоговому процессу может быть востребован и в рамках дополнительного финансово-экономического и юридического образования.

Инициатива подготовить учебно-методический комплекс по налоговому процессу, который помог бы лучше организовать самостоятельную работу студентов и слушателей и был бы полезен преподавателям при организации и проведении практических занятий,

нашла поддержку в Государственном университете – Высшей школе экономики. Научный фонд ГУ-ВШЭ в рамках проекта «Учитель-ученики» предоставил исследовательский грант группе преподавателей, аспирантов и студентов старших курсов финансово-правовой специализации под руководством проф. д.ю.н. А.Н. Козырина.

Своевременность научно-практических исследований по налоговому процессу объясняется тем, что в современной финансово-правовой доктрине проблема налогового процесса неоднократно затрагивалась учеными, представляющими различные научные школы, при этом единый подход к пониманию налогового процесса до сих пор так и не сформировался. В то же время, не определив понятие налогового процесса, нельзя перейти к поиску путей и средств повышения его эффективности, исследованию воздействия налогового процесса на развитие предпринимательской деятельности в Российской Федерации.

В теоретическом плане представляемая работа знакомит с основными категориями налогового процессуального права, раскрывает понятие и сущность налогового процесса, определяет его место в налоговом праве, устанавливает соотношение понятий материальной процедуры и процессуальной процедуры применительно к налоговому праву. Изучение курса позволит применить соответствующие теоретические знания на практике в интересах эффективной и действенной защиты прав и законных интересов налогоплательщика. Несомненное теоретическое значение имеют исследование особенностей субъектного состава процессуальных отношений в налоговой сфере, классификация налоговых производств, соотнесение налогового процесса и административного процесса, изучение того, как законодательство о налоговом процессе влияет на эффективность налогового администрирования.

Основательное изучение налогового процесса придаст завершенность системе налогового права как учебной дисциплины. Налоговое право предстанет в единстве трех своих составных частей – права материального, процессуального и деликтного.

Известной методической особенностью учебного пособия является совмещение в рамках одного курса как самого налогового процесса, так и различных налоговых процедур, которые с теоретико-правовой позиции обычно не включаются в предмет налогового процесса.

Практическая ориентированность учебного курса обусловила необходимость тщательного анализа судебной-арбитражной практики по проблематике налогового процесса, изучения наряду с законодательными и подзаконными источниками налогового права многочисленных актов ненормативного характера. Последние, представляя собой в ряде случаев толкование нормативных положений налогового процесса, существенным образом влияют на формирование тенденций правоприменения в налоговой сфере.

Учебное пособие подготовлено при информационной поддержке КонсультантПлюс. В работе использовались правовые акты по состоянию на 1 сентября 2007 года.

Научные и научно-практические публикации участников проекта «Учитель-ученики», в которых нашли отражение результаты исследования

1. *Давыдова М.В., Пантелеев А.И.* Понятие и предмет налогового процессуального права // Финансовое право. 2006. № 3 (работа размещена в СПС КонсультантПлюс. Раздел: Комментарии законодательства).
2. *Давыдова М.В.* Особенности статуса участников налогового процесса // Модернизация экономики и государство. М.: ГУ-ВШЭ, 2007.
3. *Кинсбургская В.А., Ялбулганов А.А.* Судебный порядок взыскания налоговой санкции // Закон. 2007. № 9.
4. *Кинсбургская В.А.* Уголовная ответственность должностных лиц налоговых органов // Гражданин и право. 2007. № 3.
5. *Кинсбургская В.А., Ялбулганов А.А.* Административный порядок взыскания недоимок по налогам, пеней и налоговых санкций // Арбитражное правосудие в России. 2007. №№ 8, 9.
6. *Кинсбургская В.А.* Уголовная ответственность должностных лиц налоговых органов за неисполнение или ненадлежащее исполнение ими своих должностных обязанностей // Налоги и налогообложение. 2006. № 4.
7. *Козырин А.Н., Пантелеев А.И.* Выемка документов по Налоговому кодексу Российской Федерации: обзор судебно-арбитражной практики // Арбитражное правосудие в России. 2007. № 1.
8. *Козырин А.Н., Семенча О.Ю.* Проведение экспертизы и привлечение специалиста по Налоговому кодексу Российской Федерации // Арбитражное правосудие в России. 2007. № 8.
9. *Козырин А.Н., Семенча О.Ю.* К вопросу о допустимости в налоговом процессе доказательств, полученных с участием понятых или свидетелей // Законы России. 2007. № 9.
10. Налоги и сборы России в вопросах и ответах. – СПС Гарант. *Давыдова М.В., Пантелеев А.И., Сиботина И.В.* - члены авторского коллектива. {<http://www.garant.ru>}
11. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая и вторая): в вопросах и ответах / Под ред. А.А. Ялбулганова. - КонсультантПлюс, 2006. – *Кинсбургская В.А., Пантелеев А.И., Реут А.В., Сиботина И.В.* - члены авторского коллектива.

12. Налоговое право России в вопросах и ответах. – М.: Юстицинформ, 2007. – *Кинсбургская В.А.* - член авторского коллектива.
13. Налоговый контроль: научно-практический комментарий положений законодательства о налогах и сборах с обзором судебной практики. – КонсультантПлюс, 2007. – *Кинсбургская В.А.* - член авторского коллектива.
14. *Пантелеев А.И.* Нормы налогового процесса в механизме защиты прав человека // Финансовое право России: актуальные проблемы / Под ред. А.А. Ялбулганова. – М.: Academia, 2007.
15. Постатейный комментарий к Закону РФ "О налоговых органах Российской Федерации" / Под общей ред. проф. А.А. Ялбулганова. – М: Городец, 2007. – 207 с. – *Козырин А.Н., Кинсбургская В.А.* – члены авторского коллектива.
16. *Реут А.В.* Проведение налоговых проверок правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты государственной пошлины // Публично-правовое регулирование экономических отношений: Сборник статей. – Под ред. проф. А.Н. Козырина. М., 2005.
17. *Сиботина И.В.* Восстановление косвенного налогообложения в первые годы НЭП (на примере акцизов) // Финансовое право. 2006. № 5.
18. *Сиботина И.В.* Промысловое обложение в первые годы НЭПа: особенности правового регулирования (1921 – 1923 гг.) // Финансовое право. 2006. № 8.

Глава 1

Понятие налогового процесса

Рассмотрение налогового процесса необходимо предварить некоторыми замечаниями относительно понятия самого налогового права. При этом налоговое право мы понимаем в трех ипостасях: как подотрасль финансового права, как раздел финансово-правовой науки и как соответствующую учебную дисциплину.

Как подотрасль финансового права налоговое право представляет собой совокупность налогово-правовых норм, регулирующих общественные отношения, возникающие, изменяющиеся и прекращающиеся в сфере налогообложения. Предмет правового регулирования налогового права определен в ст. 2 НК РФ и включает в себя следующие группы общественных отношений:

- отношения по установлению, введению и взиманию налогов и сборов в РФ;
- отношения, возникающие в процессе осуществления налогового контроля;
- отношения, возникающие в процессе обжалования актов налоговых органов действий (бездействия) их должностных лиц;
- отношения, возникающие в процессе привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Система налогового права как подотрасли финансового права состоит из норм права, объединенных, в свою очередь, в институты. При этом объединение норм права в институты носит не произвольный характер, а осуществляется на основе общности отношений регулируемых совокупностью правовых норм. Одним из таких институтов является налоговый процесс. Возникает вопрос, какие же нормы по своему характеру составляют *институт налогового процесса*.

Для ответа на этот вопрос необходимо дать определение юридической (правовой) процедуры и юридического процесса. Правовая процедура представляет собой систему, ориентированную на достижение конкретного правового результата, состоящую из последовательно сменяющих друг друга актов поведения, внутренне структурированную правовыми отношениями, иерархически построенную и динамически развивающуюся. Правовая процедура выступает средством реализации основного, главного для нее правоотношения.

В зависимости от характера правоотношений, на реализацию которых направлены правовые процедуры, выделяют материальные процедуры, процессуальные процедуры и правотворческие процедуры. Понятие «процессуальная процедура» и «юридический процесс» отражают одно и то же явление, но в разных аспектах.

Юридический процесс представляет собой разновидность юридической (правовой) процедуры, направленную на выявление и реализацию материального охранительного правоотношения, что предопределяет своеобразие его содержательных черт (обязательное наличие в составе властного субъекта, специфику опосредуемых мер, высокий уровень нормативной регламентации). Выделение различных видов юридического процесса основывается на выделении различных видов материальных регулятивных правоотношений (материальных норм), обеспечение которых является целью охранительных правоотношений.

Институт налогового процесса представляет собой систему охранительных норм налогового права, направленную на обеспечение исполнения налоговой обязанности.

В данном случае используется широкое понимание налоговой обязанности. Кроме обязанности платить законно установленные налоги и сборы, т.е. реализации конституционно установленной меры должного поведения, налоговая обязанность включает в себя и иные меры должного поведения налогоплательщика и других участников налоговых правоотношений. Так, например, к обязанностям налогоплательщика в соответствии со ст. 23 НК РФ, помимо обязанности платить законно установленные налоги и сборы относятся обязанность встать на учет в налоговых органах; вести в установленном порядке учет своих доходов (расходов) и объектов налогообложения и другие обязанности.

Налоговый процесс ***как раздел налогово-правовой науки*** представляет собой деятельность, направленную на познание налоговых процессуальных норм и правоотношений, складывающихся на их основе. В ходе познания осуществляются анализ налоговых процессуальных норм, их классификация и систематизация. Налоговый процесс как раздел налогово-правовой науки изучает отдельные стадии налогового производства (регистрационное производство, исполнительное производство, производство по налоговому контролю, производство по делам о налоговых правонарушениях), принципы налогового процесса, анализирует практику применения налоговых процессуальных норм, осуществляет выработку рекомендаций по их совершенствованию.

Налоговый процесс, являясь молодым и динамично развивающимся институтом налогового права и разделом налогово-правовой науки, все чаще включается в учебные планы юридических факультетов высших учебных заведений ***как учебный спецкурс***.

Исследование вопросов о нормативно-правовом регулировании того или иного круга общественных отношений принято начинать с Конституции РФ. Однако норм, непосредственно регулирующих налоговые процессуальные отношения, Конституция РФ не содержит, а устанавливает некоторые общие начала налогового права, а также общие начала

процессуального права. К таковым можно отнести право на защиту своих прав и свобод всеми способами, не запрещенными законом (ст. 45), гарантирование судебной защиты прав и свобод (ст. 46), право каждого не свидетельствовать против себя самого, своего супруга и близких родственников (ст. 51).

Следующим уровнем в порядке убывания юридической силы являются международные акты в сфере налогообложения, которые могут заключать в себе нормы налогового процесса. Так, например, предметом Соглашения между Правительством РФ и Правительством Монголии о сотрудничестве и обмене информацией по вопросам соблюдения налогового законодательства (заключено в г. Москве 18.05.2001) является сотрудничество компетентных налоговых органов договаривающихся государств с целью организации эффективного контроля за исполнением налогового законодательства.

Специфика нормативно-правового регулирования налогового процесса состоит в отсутствии обособленного нормативного правового акта, содержащего нормы налогового процесса. НК РФ содержит в себе одновременно и нормы материального права, устанавливающие права и обязанности участников налоговых правоотношений, и нормы процессуального права, посредством которых осуществляется реализация материальных норм. Кроме того, процессуальные нормы в НК РФ не выделены в отдельный раздел, а сгруппированы в основном в первой части НК РФ, регулирующей общие вопросы налогообложения (в общей части НК РФ) по видам налоговых производств.

Отдельные процессуальные нормы налогового права содержатся во второй части НК^о РФ (в особенной части НК РФ), регламентирующей взимание конкретных налогов. Примерами таких вкраплений могут служить: ст. 176 НК РФ, устанавливающая, по сути, особенности проведения камеральных налоговых проверок, при подаче налогоплательщиком декларации, в которой сумма налога на добавленную стоимость заявлена к возмещению; статьи 288.1 и 385.1 НК РФ, устанавливающие особенности проведения выездной налоговой проверки резидентов, исключенных из единого реестра резидентов Особой экономической зоны в Калининградской области; ст. 346.42 НК РФ, устанавливающая специальные правила налогового контроля для участников соглашения о разделе продукции.

Более того, законодатель не всегда последователен и зачастую включает процессуальные нормы одного вида налогового производства в разделы, посвященные другим видам производств. Например, нормы, регулирующие обеспечительное производство, содержатся как непосредственно в главе 11 НК РФ «Способы обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов», так и в статье 101 НК РФ, регулирующей производство по делам о налоговых правонарушениях.

Из приведенных примеров видно, что одним из направлений совершенствования нормативно-правового регулирования в области налогового процесса является дальнейшая систематизация налоговых процессуальных норм.

К числу принципов налогового процесса можно отнести общеправовые принципы и принципы собственно налогового процесса. К общеправовым принципам относятся:

– *Принцип законности*, который следует из конституционной обязанности органов государственной власти, органов местного самоуправления, должностных лиц, граждан и их объединений соблюдать Конституцию РФ и законы (ст. 15 Конституция РФ). Принцип законности состоит также в требовании надлежащего применения соответствующих законов и иных нормативных правовых актов.

– *Принцип равенства всех перед законом*. Данный принцип также следует из Конституции РФ (ст. 19) и предполагает, что законы адресованы всем субъектам права и распространяются на них в равной мере.

Среди принципов налогового процесса можно выделить принципы, распространяющие свое действие на все виды налоговых производств или применяющиеся при регулировании отдельных их видов.

К первой категории принципов относятся:

– *Принцип быстроты налогового процесса*, который выступает в качестве способа защиты прав и законных интересов налогоплательщиков и фискальных интересов государства и муниципальных образований. В силу этого процессуальные действия должны быть осуществлены строго в сроки, установленные НК РФ.

– *Принцип охраны интересов личности и государства*, который состоит в необходимости надлежащего использования участниками налогового процесса своих прав и исполнения своих обязанностей.

– *Принцип самостоятельности в принятии решения*, который является необходимым условием осуществления компетенции должностных лиц налоговых органов. Он означает, что вышестоящий налоговый орган не должен без особой необходимости вмешиваться в деятельность нижестоящего налогового органа и влиять на принятие им решений.

– *Принцип соблюдения процессуальной формы*, согласно которому все виды налоговых производств осуществляются в определенной НК РФ процессуальной форме. Несоблюдение таковой является во многих случаях основанием для признания неправомерными действий (решений) налоговых органов и их должностных лиц.

- *Принцип соблюдения налоговой тайны.* Сведения, полученные налоговым органом при реализации своих полномочий, не могут быть разглашены иначе, как на основаниях, предусмотренных НК РФ.
- *Соблюдение установленных презумпций* и прав налогоплательщика, уважение его личных прав и имущественных интересов при осуществлении должностными лицами налоговых органов своих полномочий.
- *Недопустимость причинения вреда при проведении мероприятий налогового контроля.*
- *Принцип ответственности налоговых органов и их должностных лиц за причиненные убытки неправомерными действиями (решениями) или бездействием налоговых органов и их должностных лиц.*

Отдельные виды налоговых производств базируются, помимо общих принципов налогового процесса, на собственных принципах. Так, к принципам производства по делам о налоговых правонарушениях можно отнести такой принцип процессуального права как *принцип объективной истины*. Согласно этому принципу должностные лица налогового органа должны использовать все имеющиеся возможности для получения доказательств как подтверждающих совершение налогового правонарушения, так и доказательств, свидетельствующих об отсутствии в действиях лица состава налогового правонарушения. Решение, вынесенное в ходе производства по делу о налоговом правонарушении, должно основываться только на имеющихся в материалах дела доказательствах, а не на субъективной оценке должностного лица налогового органа обстоятельств дела.

Процессуальные нормы, образующие налоговый процесс, можно подразделить на нормы общей и особенной части налогового процесса. В общую часть могут быть включены нормы, регулирующие общие принципы осуществления налогового процесса, процессуальный статус участников налоговых правоотношений и т.д. Особенную часть налогового процесса составят нормы, регулирующие отдельные стадии налогового процесса, – налоговые производства.

Под производством следует понимать определяемый характером и спецификой подлежащего защите материального права или охраняемого законом интереса процессуальный порядок возбуждения, рассмотрения и разрешения индивидуально конкретных дел. Конкретное дело, подлежащее рассмотрению в рамках одного налогового производства, не может быть рассмотрено в рамках другого производства.

Исходя из норм материального права, на реализацию которых направлены охранительные правоотношения, можно выделить следующие виды производств:

- производство по налоговому контролю;

- производство по делам о налоговых правонарушениях;
- производство по жалобам и спорам в сфере налогообложения.

Неоднозначно решается вопрос об отнесении исполнительного производства к налоговому процессу, поскольку исполнительное производство в той части, в которой оно регулирует порядок добровольного исполнения налоговой обязанности является, разновидностью материальной процедуры. В части же принудительного исполнения налоговой обязанности и обеспечительного производства – относится к процессуальным процедурам, т.е. является частью налогового процесса.

В учебно-методических целях в настоящем пособии будут рассмотрены также правотворческие процедуры - производство по принятию актов в сфере налогообложения, и материальные процедуры - регистрационное производство в сфере налогообложения.

Нормативные правовые акты и разъяснения законодательства

1. Конституция РФ (ст. ст. 19, 45, 46, 51).
2. Налоговый кодекс РФ (части первая и вторая).
3. Соглашение между Правительством РФ и Правительством Монголии о сотрудничестве и обмене информацией по вопросам соблюдения налогового законодательства. Заключено в г. Москве 18.05.2001.

Литература, рекомендованная к изучению по данной теме

1. *Борисова Л.Н.* Общая теория процессуальных норм права. Дис. ... на соискание степени к.ю.н. 2004. С. 152.
2. *Винницкий Д.В.* Проблемы правовой регламентации процедурных (и процессуальных) отношений в российском налоговом праве // *Налоги и налогообложение.* 2005. № 1.
3. *Копина А.А.* К вопросу о соотношении понятий «налоговый процесс» и «налоговая процедура» // *Финансовое право.* 2005, № 10.
4. *Карасева М.В.* Категории «финансы», «обязательство», «процесс» в финансовом праве // *Научные труды РАЮН.* № 4. М., 2004. С. 608.
5. *Кузнеценкова В.Е.* Современная концепция налогового процесса // *Государство и право.* 2005. № 1. С. 39.
6. *Протасов В.Н.* Основы общеправовой процессуальной теории. М., 1991.
7. *Салищева Н.Г., Хаманева Н.Ю.* Административная юстиция, административное судопроизводство // *Государство и право.* – 2002. № 1.

8. *Сорокин В.Д.* Административно-процессуальное право: Учебник. – СПб.: Юридический центр Пресс, 2004.

Задания

1. Определите соотношение следующих понятий:

- а) налоговая процедура, налоговый процесс, исполнительное производство;
- б) производство по налоговому контролю, регистрационное производство, налоговая процедура;
- в) налоговое право, производство по налоговому контролю, материальные нормы налогового права, налоговые правонарушения.

2. Из приведенных ниже норм выберите нормы, регулирующие налоговые процедуры. Определите, какие виды налоговых процедур они регулируют.

п. 5 ст. 1 НК РФ:

«Нормативные правовые акты муниципальных образований о местных налогах и сборах принимаются представительными органами муниципальных образований в соответствии с настоящим Кодексом».

п. 2. ст. 3 НК РФ:

«Налоги и сборы не могут иметь дискриминационный характер и различно применяться исходя из социальных, расовых, национальных, религиозных и иных подобных критериев».

п. 1 ст. 6.1. НК РФ:

«Сроки, установленные законодательством о налогах и сборах, определяются календарной датой, указанием на событие, которое должно неизбежно наступить, или на действие, которое должно быть совершено, либо периодом времени, который исчисляется годами, кварталами, месяцами или днями».

п. 2 ст. 10 НК РФ:

«Производство по делам о нарушениях законодательства о налогах и сборах, содержащих признаки административного правонарушения или преступления, ведется в порядке, установленном соответственно законодательством Российской Федерации об административных правонарушениях и уголовно-процессуальным законодательством Российской Федерации».

п. 2 ст. 73 НК РФ

«Залог имущества оформляется договором между налоговым органом и залогодателем. Залогодателем может быть как сам налогоплательщик или плательщик сбора, так и третье лицо».

п. 4 ст. 92 НК РФ:

«В необходимых случаях при осмотре производятся фото- и киносъемка, видеозапись, снимаются копии с документов или другие действия».

п. 1 ст. 101.4 НК РФ:

«При обнаружении фактов, свидетельствующих о предусмотренных настоящим Кодексом налоговых правонарушениях (за исключением налоговых правонарушений, предусмотренных статьями 120, 122 и 123 настоящего Кодекса), должностным лицом налогового органа должен быть составлен в установленной форме акт, подписываемый этим должностным лицом и лицом, совершившим такое налоговое правонарушение. Об отказе лица, совершившего налоговое правонарушение, подписать акт делается соответствующая запись в этом акте».

3. Установите, какие виды из перечисленных ниже налоговых производств можно отнести к материальным налоговым процедурам, а какие к налоговому процессу (процессуальным налоговым процедурам). Мотивируйте свой ответ.

- производство по принятию актов в сфере налогообложения;
- регистрационное производство в сфере налогообложения;
- исполнительное производство;
- производство по налоговому контролю;
- производство по делам о налоговых правонарушениях;
- производство по жалобам и спорам в сфере налогообложения.

4. Назовите принципы (основные начала) налогового процесса. Определите, как соотносятся принципы налогового права и принципы налогового процесса.

5. Изобразите на схеме системы источников налогового процесса как института налогового права, как раздела налогово-правовой науки, как учебного спецкурса.

6. Подготовьте доклад на тему «Соотношение налогового процесса с другими процессуальными отраслями (институтами) российского права».

Контрольные вопросы

1. Понятие налогового процесса.
2. Место налогового процесса в системе налогового права.
3. Структура налогового процесса.
4. Основания выделения производств в налоговом процессе.

Темы эссе

1. Принципы налогового процесса: понятие и виды.
2. Понятие эффективности налогового процесса.

Глава 2

Участники налогового процесса

Участниками налогового процесса являются:

- налоговые органы как субъекты, наделенные властными полномочиями;
- налогоплательщики, плательщики сборов и налоговые агенты как лица, несущие обязанность по правильному исчислению, уплате и удержанию налогов. В настоящей главе эта категория участников будет называться обобщающим понятием – «налогоплательщики»;
- иные участники, к которым относятся так называемые «процессуальные лица»: эксперт, специалист, переводчик и др.

Суд не будет рассматриваться как участник налогового процесса, поскольку налоговый процесс носит внесудебный характер. Заявления и иски налоговых органов и налогоплательщиков, поданные в суды общей юрисдикции и арбитражные суды, рассматриваются в рамках гражданского и арбитражного процесса соответственно.

Указанные участники налогового процесса будут рассмотрены с позиции их процессуального статуса. Будут обозначены их процессуальные, а не материально-правовые права, обязанности и ответственность. Отдельно будет рассмотрен вопрос о статусе органов внутренних дел в налоговом процессе.

§ 1. Налоговые органы

Правовой статус налоговых органов определяется НК РФ и Законом РФ от 21.03.1991 г. № 943-1 «О налоговых органах Российской Федерации» (далее – Закон «О налоговых органах»).

Статья 6 Закона «О налоговых органах» закрепляет задачи налоговых органов. К ним относятся:

- контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах;
- контроль за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в бюджетную систему Российской Федерации налогов и сборов, а также других обязательных платежей в случаях, предусмотренных законодательством;
- контроль за производством и оборотом этилового спирта, спиртосодержащей, алкогольной и табачной продукции;
- валютный контроль.

С целью выполнения поставленных перед ними задач налоговые органы наделены рядом процессуальных **прав**. Права, закрепленные в ст. 31 НК РФ, можно условно разделить на группы в зависимости от вида производства, в рамках которого они реализуются. В исполнительном производстве налоговый орган вправе приостанавливать операции по счетам налогоплательщика и налагать арест на имущество налогоплательщика. Приостановление операций и арест имущества – это способы обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов. Для осуществления налогового контроля налоговые органы имеют право:

- проводить налоговые проверки;
- производить выемку документов;
- вызывать на основании письменного уведомления в налоговые органы налогоплательщиков для дачи пояснений;
- осматривать помещения налогоплательщика, используемые для извлечения прибыли;
- проводить инвентаризацию;
- привлекать специалистов, экспертов и переводчиков;
- вызывать свидетелей;
- получать доступ к информации, составляющей банковскую тайну.

Обязанности налоговых органов также соответствуют поставленным перед ними задачам. В ст. 32 НК РФ закреплена основная обязанность налоговых органов: контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах. Однако налоговые органы не вправе пользоваться любыми методами для выполнения их главной задачи и обязанности: соблюдать законодательство о налогах и сборах, которое определяет границы осуществляемого ими контроля.

Основные процессуальные обязанности налоговых органов можно также условно разделить по виду производства. Обязанность вести учет организаций и физических лиц является основой регистрационного производства. При постановке на учет налоговые органы обязаны сообщать сведения о реквизитах счетов Федерального казначейства. В исполнительном производстве налоговые органы обязаны производить возврат излишне уплаченных или излишне взысканных сумм налогов, пеней и штрафов. При осуществлении налогового контроля, в частности налоговой проверки, налоговые органы направляют налогоплательщику копии акта налоговой проверки и решения налогового органа. Закрепление этой обязанности в общей части НК РФ призвано в большей степени гарантировать права налогоплательщика.

Перечень прав и обязанностей налоговых органов, в том числе процессуальных, не является исчерпывающим. Однако налоговые органы осуществляют права, предусмотренные НК РФ, и несут обязанности, установленные НК РФ и иными федеральными законами. Следовательно, круг прав и обязанностей является ограниченным.

В соответствии со ст. 35 НК РФ налоговые органы несут **ответственность** за убытки, причиненные налогоплательщику вследствие своих неправомерных действий (решений), за счет средств федерального бюджета. Такими неправомерными действиями при осуществлении налогового процесса может быть, например, принятие незаконного решения о привлечении налогоплательщика к ответственности, о приостановлении операций по счету налогоплательщика.

Для наступления ответственности необходимо наличие состава правонарушения, включающего: наступление вреда, незаконность действий причинителя вреда, причинную связь между этими элементами и вину причинителя вреда. При этом объем возмещения должен быть полным, т.е. истцу возмещаются как реальный ущерб, так и упущенная выгода (Постановление ФАС ДО от 17.09.2002 г. № Ф03-А51/02-1/1846).

§ 2. Налогоплательщики

Права налогоплательщиков закреплены в ст. 21 НК РФ. Перечень не является исчерпывающим, но налогоплательщики пользуются правами, предоставленными им законодательством о налогах и сборах. Права налогоплательщиков обеспечиваются обязанностями налоговых органов, поэтому их формулировки зачастую корреспондируют формулировкам обязанностей налогового органа. Например, налогоплательщик имеет право на своевременный зачет или возврат сумм излишне уплаченных или излишне взысканных налогов, пеней, штрафов. В ходе производства налогового контроля налогоплательщик вправе присутствовать при проведении выездной налоговой проверки, получать копии акта налоговой проверки и решений налоговых органов. Налогоплательщик имеет право обжаловать акты налоговых органов, действия (бездействие) должностных лиц (это право является основополагающим для производства по обжалованию актов и действий (бездействия) налоговых органов).

Обязанность платить законно установленные налоги является конституционной обязанностью налогоплательщика (ст. 57 Конституции РФ). К процессуальным обязанностям налогоплательщика относятся:

- постановка на учет;
- представление налоговых деклараций (что является основой проведения камеральной налоговой проверки);

- представление документов в случаях и порядке, установленным НК РФ (истребование документов у лиц, располагающих документами и информацией, согласно ст. 93.1 является формой налогового контроля);
- выполнение законных требований налогового органа об устранении выявленных нарушений.

НК РФ устанавливает ответственность за нарушение налогоплательщиком его процессуальных обязанностей: нарушение срока (ст. 116) или уклонение от постановки на учет (ст. 117), нарушение порядка регистрации игорного бизнеса (ст. 129.2), непредставление декларации (ст. 119). Подробно эти составы правонарушений будут рассмотрены в главах «Регистрационное производство» и «Исполнительное производство».

Права налогоплательщиков, установленные в НК РФ, должны обеспечиваться и защищаться. Отношения, складывающиеся в ходе реализации материальных норм налогового права, носят характер публично-правовых, или властеподчинения. Это объясняется фискальной функцией налога, закрепленной в ст. 8 НК РФ: налоги собираются в целях финансового обеспечения деятельности государства и муниципальных образований. Налоговый орган – это субъект, наделенный властными полномочиями в целях реализации функций по контролю за исчислением и уплатой налогов. Налогоплательщик является лицом, несущим обязанность по правильному исчислению и уплате налогов. Следовательно, налоговый орган как властный субъект может злоупотреблять своими правами и не исполнять обязанности, желая собрать как можно больше сумм налогов.

Права налогоплательщиков установлены материальными нормами права, но порядок их защиты относится к предмету процессуального права. В ст. 22 НК РФ налогоплательщикам гарантируется административная и судебная защита. Налоговый процесс носит внесудебный характер: НК РФ регламентирует порядок обжалования актов налогового органа, действия и бездействие должностных лиц в вышестоящий налоговый орган или вышестоящему должностному лицу.

Если лицо исполняет свои обязанности, предусмотренные материальными нормами, то в охранительных нормах нет необходимости. Если же состоялось какое-либо правонарушение, или есть основания полагать, что оно может состояться, то необходимо восстановить существовавшее положение. Иными словами, охранительный механизм установлен процессуальными нормами.

Таким образом, защита прав налогоплательщиков в рамках налогового процессуального права осуществляется следующими способами:

- путем предоставления возможности реализовывать заложенные правила поведения в нормах материального права;

- путем предоставления возможности налогоплательщику своими активными действиями осуществлять защиту своих прав, в частности путем подачи жалобы;
- путем регламентации прав налогоплательщиков при осуществлении отдельных производств.

§ 3. Иные участники налогового процесса

В группу иных участников входят лица, способствующие осуществлению налогового процесса: эксперт, специалист, понятые, свидетель, переводчик.

Глава 14 НК РФ, посвященная налоговому контролю, предусматривает возможность проведения экспертизы и привлечения специалиста. Порядок осуществления данных процессуальных действий регулируется ст.ст. 95-96 НК РФ.

Эксперт может быть привлечен в необходимых случаях для участия в проведении конкретных действий по осуществлению налогового контроля, в том числе при проведении выездной налоговой проверки. Следовательно, НК РФ закрепляет право, а не обязанность налогового органа проводить экспертизу (Постановление ФАС ВСО от 22 июня 2004 г. № А74-2741/03-К2-Ф02-2272/04-С1). При этом налоговое законодательство не содержит оснований для обязательного назначения экспертизы и оснований для назначения экспертизы судом по своей инициативе. Указывается лишь, что экспертиза назначается в случае, если для разьяснения возникающих вопросов требуются специальные познания в науке, искусстве, технике или ремесле.

Привлечение эксперта возможно при осуществлении любой формы налогового контроля, в том числе и при проведении камеральной налоговой проверки. При этом п. 3 и п.°6 ст.°95 НК РФ устанавливают особый порядок привлечения эксперта при проведении налоговым органом выездной налоговой проверки.

Заключение эксперта служит впоследствии доказательством в суде. Как и любое другое доказательство, экспертное заключение должно соответствовать ряду требований, чтобы быть принятым. НК РФ не указывает, при каких условиях заключение является допустимым доказательством. Такие условия вырабатываются судебной-арбитражной практикой.

В соответствии с п. 1 ст.°95 НК РФ эксперт привлекается на договорной основе. НК°РФ прямо не указывает, кто является стороной в таком договоре – налоговый орган или какое-либо иное заинтересованное лицо. В Постановлении ФАС СКО от 23 июня 2004 г. № Ф08-2724/2004-1056А установлено, что только налоговый орган может заключать договор с организацией, которая проводит экспертизу, а также оплачивать проведение экспертизы. Заключение договора или оплата иным лицом является нарушением ст. 95

НК^оРФ и является основанием для отказа в принятии судом результатов экспертизы как доказательства доводов налогового органа.

Ст. 95 НК РФ устанавливает права проверяемого лица и обязанность должностного лица налогового органа ознакомить проверяемое лицо с постановлением о назначении экспертизы и разъяснить его права.

Ст. 96 НК РФ предусматривает возможность привлечения **специалиста** для участия в проведении тех или иных конкретных действий, неразрывно связанных с налоговым контролем и вызванных необходимостью. Привлечение специалиста допускается лишь в той мере, в какой недостаточно собственных навыков, знаний, умений должностных лиц, осуществляющих налоговый контроль. При этом специалистом может быть как физическое лицо, так и организация, которая силами своих работников выполняет функции специалиста. Специалист должен быть не заинтересован в исходе дела.

Специалист, равно как и эксперт, – это лицо, обладающее специальными знаниями и навыками. Отличие специалиста от эксперта заключается в том, что специалист не составляет заключение. Экспертное заключение формирует доказательственную базу. Специалист, в отличие от эксперта, исследований не проводит, заключений не дает, а лишь содействует проведению налогового контроля.

Переводчик – это специалист, обладающий специальными языковыми знаниями и умениями. В соответствии со ст. 97 НК РФ переводчик приглашается на договорной основе для участия в осуществлении налогового контроля. При этом переводчик должен быть не заинтересован в исходе дела и владеть языком, знание которого необходимо для перевода (или понимать знаки слепого или глухого лица).

Эксперт, специалист и переводчик несут ответственность в соответствии со ст. 129 НК РФ. За отказ от участия в проведении налоговой проверки указанные лица должны уплатить штраф в размере 500 рублей. При этом эксперт вправе отказаться от дачи заключения, если предоставленные ему материалы являются недостаточными или если он не обладает необходимыми знаниями для проведения экспертизы. Если эксперт даст заведомо ложное заключение или переводчик предоставит заведомо ложный перевод, ответственность будет в виде штрафа в размере 1000 рублей.

Эксперт, специалист и переводчик составляют одну группу процессуальных лиц: они обладают специальными знаниями и навыками. Их задача – содействовать осуществлению налогового процесса, в частности, налогового контроля. Участие **понятых** – это одна из гарантий прав лица, в отношении которого производится то или иное процессуальное действие. НК РФ устанавливает необходимость вызова понятых при осуществлении двух форм налогового контроля: осмотра (п. 3 ст. 92 НК РФ) и выемки

(п. 3°ст. 94°НК°РФ). Также согласно п. 7 ст. 77 НК РФ присутствие понятых обязательно при аресте имущества налогоплательщика-организации. Целью присутствия понятых является недопущение произвола налоговых органов как субъектов, наделенных властными полномочиями. Понятые подтверждают соответствие зафиксированных в протоколе данных тому, что было на самом деле произведено должностными лицами налоговых органов в их присутствии. Вызов понятых является не правом, а обязанностью налогового органа.

Согласно п. 2 ст. 98 НК РФ понятые вызываются в количестве не менее двух человек. В качестве понятых могут быть вызваны любые не заинтересованные в исходе дела физические лица, за исключением должностных лиц налоговых органов.

В соответствии с п. 1 ст. 90 НК РФ в качестве **свидетеля** для дачи показаний может быть вызвано любое физическое лицо, которому могут быть известны какие-либо обстоятельства, имеющие значение для осуществления налогового контроля. При этом показания свидетеля обязательно должны быть оформлены протоколом, чтобы они отвечали признакам достоверности. Только оформленные в соответствии с общими требованиями к протоколу, установленными ст. 99 НК РФ, протоколы допроса свидетелей являются надлежащими доказательствами по делу.

В качестве свидетелей не могут допрашиваться:

- лица, которые не способны правильно воспринимать обстоятельства, имеющие значение для осуществления налогового контроля (малолетний возраст, физические или психические недостатки);
- лица, которые получили информацию, относящуюся к профессиональной тайне этих лиц (например, адвокат, аудитор).

Перед получением показаний должностное лицо налогового органа предупреждает свидетеля об ответственности за отказ или уклонение от дачи показаний либо за дачу заведомо ложных показаний. Об этом делается отметка в протоколе, которая удостоверяется подписью свидетеля. Ответственность установлена ст. 128 НК РФ и предусматривает штраф в размере 1000 рублей за неявку либо уклонение от явки без уважительных причин и штраф в размере до 3000 рублей за неправомерный отказ свидетеля от дачи показаний либо за дачу заведомо ложных показаний.

§ 4. Участие органов внутренних дел в налоговом процессе

Органы внутренних дел обязаны оказывать практическую помощь работникам налоговых органов при исполнении ими служебных обязанностей. Также указанные органы должны обеспечить принятие предусмотренных мер по привлечению к ответственности лиц, насильственным образом препятствующих выполнению работниками налоговых ор-

ганов своих должностных функций (ст. 5 Закона РФ от 21 марта 1991 г. № 943-1 «О налоговых органах Российской Федерации»).

Согласно п. 1 ст. 36 НК РФ органы внутренних дел участвуют вместе с налоговыми органами в проводимых ими выездных налоговых проверках только при наличии запроса налогового органа. Следовательно, органы внутренних дел не могут самостоятельно инициировать и проводить какие-либо мероприятия налогового контроля, в том числе и выездные налоговые проверки. Они не наделены правами и обязанностями в налоговом процессе, а лишь способствуют проведению налогового контроля.

Однако органы внутренних дел могут обмениваться информацией с налоговыми и таможенными органами, органами государственных внебюджетных фондов об имеющихся у них материалах о нарушениях законодательства о налогах и сборах, о налоговых преступлениях и др. Более того, органы внутренних дел могут косвенно участвовать в различных производствах налогового процесса, что находит отражение в судебной практике.

Налоговый орган не может ссылаться на результаты экспертизы, проводимой органами внутренних дел, однако ее заключение может служить поводом для проведения налоговыми органами собственных мероприятий (Постановление ФАС СЗО от 11 августа 2006 г. № А56-37939/2005, Постановление ФАС СЗО от 6 октября 2006 г. № А13-2733/2006-19).

Свидетельские показания, полученные в рамках оперативно-розыскной деятельности органами внутренних дел, не будут служить доказательством в налоговом процессе. Налоговый орган не может ссылаться на свидетельские показания, полученные сотрудниками органов внутренних дел. Но на их основе налоговый орган может провести мероприятия налогового контроля, а также опросить данного свидетеля в рамках процедуры, установленной НК РФ.

Таким образом, органы внутренних дел не являются субъектами налогового процесса, однако при определенных обстоятельствах они либо их материалы косвенно участвуют в налоговом процессе.

Нормативные правовые акты и разъяснения законодательства

1. Конституция РФ (ст. 57).
2. Налоговый кодекс РФ (часть первая).
3. Закон РФ от 21 марта 1991 г. № 943-1 «О налоговых органах Российской Федерации» (ст. ст. 5-10, 12).

Литература, рекомендованная к изучению по данной теме

1. *Давыдова М.* Контрольные полномочия налоговых органов: несовершенство законодательного регулирования // *Безопасность бизнеса.* 2006. № 2.
2. Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации. Часть первая (постатейный) / Под ред. *А.Н. Козырина.* – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2005. (Комментарии к ст.°ст. 21-23, 31-33).
3. *Кузнеченкова В.Е.* Актуальные вопросы процессуальных прав налогоплательщиков // *Налоги (газета).* 2006. № 8.
4. *Саттарова Н.А.* Некоторые вопросы полномочий налоговых органов по осуществлению налогово-правового принуждения // *Финансовое право.* 2005. № 9.

Судебная практика

1. Постановление ФАС УО от 16 июня 2005 г. № Ф09-2492/05-С2, Постановление ФАС СЗО от 9 ноября 2006 г. № А56-49047/2005, Постановление ФАС СЗО от 7 июня 2005 г. № А56-48880/04.

Требования налогового органа не могут быть удовлетворены, поскольку налоговый орган не представил заключение эксперта. Экспертиза должна проводиться тогда, когда требуются специальные познания. Налоговый орган не воспользовался своим правом на назначение экспертизы, следовательно, он не представил доказательства в обоснование своей позиции.

2. Постановление ФАС СКО от 23 июня 2004 г. № Ф08-2724/2004-1056А.

Только налоговый орган может заключать договор с организацией, которая проводит экспертизу, а также оплачивать проведение экспертизы. Заключение договора или оплата иным лицом является нарушением ст. 95 НК РФ и является основанием для отказа в принятии судом результатов экспертизы как доказательства доводов налогового органа.

3. Постановление ФАС СКО от 11 июня 2006 г. № Ф08-2449/2004-945А.

Отсутствие протокола об ознакомлении проверяемого лица с постановлением о проведении экспертизы и не разъяснение прав проверяемого лица являются формальными нарушениями требований ст. 95. Такие нарушения не влекут невозможность налогового органа ссылаться на заключение эксперта.

4. Постановление ФАС СЗО от 6 сентября 2004 года № А56-41763/03, Постановление ФАС СЗО от 24 декабря 2004 г. № А05-6804/04-13.

Заключение или какой-либо иной документ, составленный специалистом, не может быть принято в качестве доказательства, поскольку задача специалиста – содейство-

вать осуществлению налогового контроля. Доказательственную базу специалист не формирует.

5. Постановление ФАС СЗО от 11 августа 2006 г. по делу № А56-37939/2005, Постановление ФАС СЗО от 6 октября 2006 г. по делу № А13-2733/2006-19.

Полученные органами внутренних дел результаты экспертиз могут служить лишь поводом для проведения налоговыми органами мероприятий налогового контроля, предусмотренных главой 14 НК РФ, в том числе для проведения экспертизы.

6. Постановление ФАС ЗСО от 23 января 2006 г. № Ф04-9750/2005(18846-А75-37).
Решение налогового органа должно основываться только на тех доказательствах, в том числе свидетельских показаниях, которые были получены и исследованы в рамках мероприятий налогового контроля.

7. Постановление ФАС ВВО от 17 марта 2006 г. № А82-4940/2005-99, Постановление ФАС СЗО от 2 ноября 2006 г. № А56-15090/2006, Постановление ФАС ПО от 4 июля 2006 г. № А49-954/06-94А/22.

При участии только одного понятого, что отражено в протоколе осмотра, полученные налоговым органом доказательства не могут быть приняты судом.

8. Постановление ФАС ДО от 27 сентября 2006 г. № Ф03-А73/06-2/3152.
Сведения, полученные в ходе выемки или осмотра без вызова понятых, не могут быть приняты в качестве доказательств.

Задания

1. В каких случаях эксперт не будет нести ответственность за отказ от дачи заключения?

2. При осуществлении каких процессуальных действий требуется присутствие понятых:

1. Осмотр.
2. Выездная налоговая проверка.
3. Истребование документов при проведении налоговой проверки.
4. Выемка.
5. Арест имущества.
6. Инвентаризация.

3. Органы внутренних дел:

1. Являются участниками отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах.

2. Являются участниками налогового процесса.
3. Предоставляют информацию налоговым органам.
4. По запросу налогового органа участвуют в проведении выездной налоговой проверки.

4. При наличии каких условий налогоплательщику будут возмещены убытки, причиненные неправомерными действиями или решениями (бездействием)?

5. Налоговая инспекция осуществила обмер земельного участка с целью подтверждения занижения налогоплательщиком базы по единому налогу на вмененный доход. Налоговый орган произвел без вызова понятых обмер земельного участка в рамках осмотра в ходе выездной налоговой проверки и составил протокол.

Правомерны ли действия налогового органа?

6. Могут ли работники организации, в отношении которой проводятся выемка и осмотр, быть вызваны в качестве понятых? Какова позиция арбитражных судов по данному вопросу?

7. Налогоплательщик обратился в суд с заявлением об обжаловании неправомерных действий налогового органа, в результате которых ему были причинены убытки. В составе убытков налогоплательщик указал расходы на представительство в суде и другие судебные расходы.

Возместят ли налогоплательщику указанные расходы?

8. Налоговый орган отказывает в вычете по налогу на добавленную стоимость, ссылаясь на недостоверность подписей в счетах-фактурах. Налогоплательщик обжалует решение в судебном порядке. Суд решает дело в пользу налогоплательщика. Какой довод послужил основанием для вынесения решения суда? Какие процессуальные действия налоговый орган должен был совершить, чтобы суд принял решение в его пользу?

Контрольные вопросы

1. В чем отличие процессуальных прав и обязанностей от материальных прав и обязанностей?
2. Укажите процессуальные права и обязанности налогоплательщика и налогового органа.

3. Каков процессуальный статус эксперта, специалиста и переводчика?
4. Каковы задачи понятых?
5. Будут ли налоговые органы нести ответственность в случае причинения убытков налогоплательщику?

Темы эссе

1. Понятие незаинтересованности лиц (эксперта, специалиста, переводчика, понятых) при осуществлении процессуальных мероприятий.
2. Процессуальный статус эксперта, специалиста в налоговом, гражданском, арбитражном процессах.
3. Участие понятых и свидетеля в административном и налоговом процессах.

Глава 3

Производство по принятию актов в сфере налогообложения

Правовое регулирование сферы налогообложения в России осуществляется посредством принятия законов о налогах и сборах, а также подзаконным нормотворчеством. В НК РФ в значительном числе случаев содержатся предписания общего характера, для конкретизации которых требуется издание подзаконных нормативных правовых актов о налогах и сборах.

Подзаконные нормативные правовые акты в сфере налогообложения могут быть представлены тремя уровнями действия в пространстве – федеральным, региональным и местным.

Исходя из смысла ст. 4 НК РФ, правом принимать подзаконные нормативные акты, связанные с налогообложением и со сборами, обладают три группы субъектов:

1. На федеральном уровне – Правительство РФ и федеральные органы исполнительной власти, уполномоченные осуществлять функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере налогов и сборов и в сфере таможенного дела. В настоящее время – это Минфин России и ФТС России.
2. На региональном уровне – органы исполнительной власти субъектов РФ.
3. На местном уровне – исполнительные органы местного самоуправления.

НК РФ устанавливает, что подзаконные налоговые нормативные правовые акты используются в сфере налоговых отношений при соблюдении следующих условий: издаются только в предусмотренных законодательством о налогах и сборах случаях; издаются по вопросам, связанным с налогообложением и со сборами; не могут изменять или дополнять законодательство о налогах и сборах. При нарушении указанных требований акты исполнительных органов власти признаются не вступившими в силу и применяться не могут. Иными словами, НК РФ признает право органов исполнительной власти регулировать налоговые отношения, но только в том случае, когда такое право тому или иному исполнительному органу (федерального, регионального или муниципального уровня) делегировано законодателем.

Структурные и территориальные подразделения федеральных органов исполнительной власти не вправе издавать нормативные правовые акты (п. 2 ст. 4 НК РФ, абз. 3 п. 2 Правил подготовки нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной

власти и их государственной регистрации, утв. Постановлением Правительства РФ от 13 августа 1997 г. № 1009¹).

Нормативные правовые акты издаются федеральными органами исполнительной власти только в виде постановлений, приказов, распоряжений, правил, инструкций и положений. Издание нормативных правовых актов в виде писем и телеграмм не допускается (абз. 1, 2 п. 2 Правил подготовки нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти и их государственной регистрации, утв. Постановлением Правительства РФ от 13 августа 1997 г. № 1009).

Принятие подзаконных нормативных правовых актов в сфере налогообложения состоит из нескольких последовательно осуществляемых стадий, каждая из которых представляет собой совокупность определенных процессуальных действий участников данного производства. Эти стадии следующие:

- подготовка проекта подзаконного нормативного правового акта;
- рассмотрение проекта и принятие подзаконного нормативного правового акта;
- государственная регистрация подзаконного нормативного правового акта;
- опубликование и обнародование подзаконного нормативного правового акта;
- вступление в силу подзаконного нормативного правового акта.

Исходя из важности установления и поддержания действенного механизма реализации и защиты прав налогоплательщиков и иных налогообязанных лиц, наиболее важными для рассмотрения в рамках настоящей работы представляются вопросы государственной регистрации, опубликования и вступления в силу подзаконных налоговых нормативных правовых актов.

Государственной регистрации в соответствии с п. 11 Правил подготовки нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти и их государственной регистрации (утв. Постановлением Правительства РФ от 13 августа 1997 г. № 1009) подлежат не все нормативные правовые акты органов исполнительной власти, а только те, которые:

- а) содержат правовые нормы, затрагивающие:
 - права, свободы и обязанности граждан РФ, иностранных граждан и лиц без гражданства;
 - гарантии их осуществления, закрепленные в Конституции РФ и иных законодательных актах РФ;
 - механизм реализации прав, свобод и обязанностей;
- б) устанавливают правовой статус организации;

¹ СЗ РФ. – 1997. № 33. – Ст. 3895.

в) имеют межведомственный характер.

При этом на государственную регистрацию направляются нормативные правовые акты, обладающие как одним из вышеуказанных признаков, так и несколькими.

Государственной регистрации подлежат нормативные правовые акты, независимо от срока их действия – и постоянно действующие, и временные (принятые на определенный срок), в т.ч. акты, содержащие сведения, составляющие государственную тайну, или сведения конфиденциального характера.

Государственная регистрация нормативных правовых актов осуществляется Минюстом России и включает в себя:

- юридическую экспертизу соответствия этого акта законодательству РФ;
- принятие решения о необходимости государственной регистрации данного акта;
- присвоение регистрационного номера;
- занесение в Государственный реестр нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти.

Подлежащие государственной регистрации нормативные правовые акты представляются в Минюст России не позднее 10 дней со дня их подписания (утверждения). При этом к нормативному правовому акту прилагается справка, содержащая: основания издания нормативного правового акта; сведения обо всех действующих нормативных правовых актах по данному вопросу и информацию о сроках их приведения в соответствие с принятым актом; сведения о согласовании акта с заинтересованными федеральными органами исполнительной власти и другими государственными органами (если такое согласование является обязательным); перечень актов законодательства РФ, использованных при разработке нормативного правового акта.

Государственная регистрация нормативных правовых актов органов исполнительной власти производится Минюстом России в срок до 15 дней с момента получения акта (в случае необходимости этот срок может быть продлен Минюстом России, но не более чем на 10 дней, а в исключительных случаях – до одного месяца).

В случае отказа в государственной регистрации руководитель федерального органа исполнительной власти (или лицо, исполняющее его обязанности), представившего акт, в течение 10 дней с момента получения отказа издает соответствующий документ об отмене нормативного правового акта и направляет его копию в Минюст России. При получении решения о государственной регистрации нормативный правовой акт заносится в Государственный реестр нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти с присвоением ему регистрационного номера.

Изменения и дополнения в нормативные правовые акты, прошедшие государственную регистрацию (независимо от того, содержат они правовые нормы или нет), а также акты о признании утратившими силу зарегистрированных нормативных правовых актов подлежат регистрации в аналогичном порядке.

В соответствии с Указом Президента РФ от 10 августа 2000 г. № 1486 «О дополнительных мерах по обеспечению единства правового пространства Российской Федерации»² Минюсту РФ было поручено создать федеральный банк нормативных правовых актов субъектов РФ – Федеральный регистр нормативных правовых актов субъектов РФ. Этот регистр ведется в целях обеспечения контроля за соответствием нормативных правовых актов субъектов РФ Конституции РФ и федеральным законам и реализации конституционного права граждан на получение достоверной информации о нормативных правовых актах субъектов РФ.

В федеральный регистр включаются конституции (уставы), законы и иные нормативные правовые акты органов законодательной (представительной) власти субъектов РФ, нормативные правовые акты органов исполнительной власти субъектов РФ, затрагивающие права, свободы и обязанности человека и гражданина, устанавливающие правовой статус организации или имеющие межведомственный характер.

Высшие должностные лица субъектов РФ (руководители высших органов исполнительной власти субъектов РФ) должны обеспечивать направление в Минюст России копий нормативных правовых актов субъектов РФ в 7-дневный срок после их принятия, а также официальных изданий, в которых публикуются нормативные правовые акты субъектов РФ, для включения этих актов в федеральный регистр и проведения юридической экспертизы.

В настоящее время в федеральный регистр, помимо сведений о нормативных правовых актах субъектов РФ, включаются экспертные заключения Минюста России, протесты прокуратуры и связанные с ними решения судов, что позволяет говорить об его уникальности в системе правовых баз данных, существующих в стране. При этом все содержащиеся в нем сведения открыты и доступны для общественности.

В дальнейшем Минюст России планирует увеличение объема федерального регистра за счет включения в него также актов органов местного самоуправления.

Официальному опубликованию в соответствии с п. 17 Правил подготовки нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти и их государственной регистрации подлежат нормативные правовые акты, затрагивающие права, свободы и обязанности человека и гражданина, устанавливающие правовой статус организаций или

² СЗ РФ. – 2000. № 33. – Ст. 3356.

имеющие межведомственный характер, кроме актов (или отдельных их положений), содержащих сведения, составляющие государственную тайну, или сведения конфиденциального характера.

Копии актов, подлежащих официальному опубликованию, в течение дня после государственной регистрации направляются Минюстом России в «Российскую газету», в «Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти» издательства «Юридическая литература» Администрации Президента РФ, в научно-технический центр правовой информации «Система» и в Институт законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве РФ.

Акт, признанный Минюстом России не нуждающимся в государственной регистрации, подлежит опубликованию в порядке, определяемом федеральным органом исполнительной власти, утвердившим акт.

Что касается порядка вступления в силу подзаконных нормативных правовых актов о налогах и сборах, то с 1 января 2007 г. Федеральным законом от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ³ на указанные акты распространен специальный порядок вступления в силу, ранее применявшийся только к актам законодательства о налогах и сборах. Согласно новой редакции п. 5 ст. 5 НК РФ правила о действии во времени актов законодательства о налогах и сборах распространяются также на нормативные правовые акты о налогах и сборах федеральных органов исполнительной власти, органов исполнительной власти субъектов РФ, органов местного самоуправления.

Отдельного рассмотрения требует вопрос принятия ненормативных правовых актов в сфере налогообложения.

Как указывается в подп. 4 п. 1 ст. 32 НК РФ, налоговые органы обязаны бесплатно информировать налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов о действующих налогах и сборах, законодательстве о налогах и сборах и о принятых в соответствии с ним нормативных правовых актах, порядке исчисления и уплаты налогов и сборов, правах и обязанностях налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц, а также представлять формы налоговых деклараций (расчетов) и разъяснять порядок их заполнения. При этом согласно ст. 34.2 НК РФ Минфин России также дает письменные разъяснения по вопросам применения законодательства РФ о налогах и сборах, а органы исполнительной власти в субъектах РФ и органы местного самоуправления, уполномоченные в области финансов, – по вопросам применения соответственно законодательства субъектов РФ о налогах и сборах

³ Федеральный закон от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования» // РГ. – 2006. № 165.

и нормативных правовых актов органов местного самоуправления о местных налогах и сборах.

Следовательно, возникает вопрос о порядке разграничения в этой сфере полномочий налоговых и финансовых органов.

В данной связи необходимо отметить, что в результате преобразований, вызванных проводимой в России административной реформой, в 2004 г. была существенным образом изменена система государственного управления, в частности государственного управления публичными финансами.

В соответствии с абз. 1 п. 15 Указа Президента РФ от 9 марта 2004 г. № 314 «О системе и структуре федеральных органов исполнительной власти»⁴ МНС России было преобразовано в ФНС России, а часть функций МНС России была передана Минфину России.

После указанных структурных изменений и в соответствии с п.°п. 3, 4 Указа Президента РФ от 9 марта 2004 г. № 314 Минфин России является федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в установленной сфере деятельности, а ФНС России – федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по контролю и надзору в установленной сфере деятельности.

При этом ФНС России в пределах своей компетенции может издавать только индивидуальные правовые акты, но не вправе осуществлять нормативно-правовое регулирование, за исключением случаев, устанавливаемых федеральными законами, указами Президента РФ или постановлениями Правительства РФ (п. 7 Положения «О Федеральной налоговой службе», утв. Постановлением Правительства РФ от 30 сентября 2004 г. № 506⁵).

Указанные изменения в функционировании органов исполнительной власти нашли отражение и в законодательстве РФ о налогах и сборах. Федеральным законом от 29 июня 2004 г. № 58-ФЗ в НК РФ была включена ст. 34.2 «Полномочия финансовых органов в области налогов и сборов», закрепившая переход в ведение Минфина России ряда функций, ранее принадлежавших МНС России, а именно: дача письменных разъяснений по вопросам применения законодательства РФ о налогах и сборах, утверждение форм расчетов по налогам и сборам и форм налоговых деклараций, обязательных для налогоплательщиков и налоговых агентов, а также порядка их заполнения. Соответствующие изменения в сфере деятельности Минфина России были закреплены и в Положении «О Министерстве финан-

⁴ РГ. – 2004. № 50.

⁵ СЗ РФ. – 2004. № 40. – Ст. 3961.

сов Российской Федерации», утвержденном постановлением Правительства РФ от 30 июня 2004 г. № 329⁶.

На региональном и муниципальном уровнях финансовые органы (органы исполнительной власти субъектов РФ и органы местного самоуправления, уполномоченные в области финансов) дают письменные разъяснения по вопросам соответственно законодательства субъектов РФ о налогах и сборах и нормативных правовых актов органов местного самоуправления о местных налогах и сборах (п. 2 ст. 34.2 НК РФ).

Как поясняется в письме Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 21 сентября 2004 г. № 03-02-07/39 «О компетенции налоговых органов в работе по разъяснению налогового законодательства»⁷, в конкретных хозяйственных ситуациях по вопросам о порядке исчисления и уплаты налогов налогоплательщику следует обращаться за разъяснениями в налоговый орган по месту своего учета, а по вопросам применения законодательства о налогах и сборах – соответственно в Минфин России и другие финансовые органы в субъектах РФ и органах местного самоуправления.

Налоговые органы, помимо разъяснительной работы, обязаны также бесплатно представлять налогоплательщикам формы налоговых деклараций (расчетов) и разъяснять порядок их заполнения. При этом сами формы налоговых деклараций (расчетов), обязательные для налогоплательщиков, и порядок их заполнения, согласно п. 1 ст. 34.2 НК РФ, утверждаются Минфином России (после упразднения МНС России).

Значит, ранее изданные МНС России (и его управлениями по субъектам РФ) письма, разъяснения, методические указания и пр. сохраняют силу, впредь до их полной отмены Минфином России или ФНС России.

Таким образом, ФНС России имеет право (и обязана) давать юридическим и физическим лицам разъяснения по вопросам, отнесенным к установленной сфере деятельности (подп. 6.3 п. 6 Положения «О Федеральной налоговой службе»).

С данной обязанностью налоговых органов непосредственно связана обязанность налоговых органов руководствоваться письменными разъяснениями Минфина России по вопросам применения законодательства РФ о налогах и сборах (подп. 5 п. 1 ст. 32 НК РФ).

Однако, как указывается в Письме ФНС России от 14 сентября 2007 г. № ШС-6-18/716@ «О порядке применения разъяснений Минфина России по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах»⁸, для налоговых органов обязательными являются лишь письменные разъяснения, адресованные непосредственно

⁶ РГ. – 2004. № 162.

⁷ Нормативные акты для бухгалтера. – 2004. № 19.

⁸ Документ опубликован не был – Приводится по данным СПС КонсультантПлюс.

ФНС России, а не конкретным заявителям (налогоплательщикам, плательщикам сборов, налоговым агентам).

Согласно п. 8 ст. 75 НК РФ не начисляются пени на сумму недоимки, которая образовалась у налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) в результате выполнения им письменных разъяснений по вопросам применения налогового законодательства, данных ему либо неопределенному кругу лиц финансовым, налоговым или другим уполномоченным органом государственной власти (уполномоченным должностным лицом этого органа) в пределах их компетенции. А в соответствии с подп. 3 п. 1 ст. 111 НК РФ выполнение письменных разъяснений финансового или налогового органа является обстоятельством, исключаящим вину лица в совершении налогового правонарушения и тем самым освобождающим последнего от налоговой ответственности.

Однако для того, чтобы не были начислены пени и взысканы штрафы, разъяснения, которые использовал налогоплательщик, должны соответствовать нескольким условиям.

1. Разъяснения должны быть даны финансовыми, налоговыми или иными уполномоченными органами государственной власти в пределах их компетенции.

Иными словами, разъяснения могут даваться не только Минфином России и налоговым органом по месту учета налогоплательщика, но и, например, таможенными органами – по вопросам исчисления и уплаты налогов, взимаемых в связи с перемещением таможенной границы РФ, или органами Пенсионного фонда РФ – по вопросам исчисления и уплаты страховых взносов. Однако при этом должен соблюдаться принцип компетентности, т.е. акты, изданные с превышением полномочий властного субъекта, не должны признаваться судами в качестве обстоятельств, исключающих начисление пеней и взыскание штрафов.

2. Разъяснения должны быть даны или непосредственно налогоплательщику, или, как указывается в п. 8 ст. 75 и подп. 3 п. 1 ст. 111 НК РФ, «неопределенному кругу лиц», но никак не третьим лицам.

Если налогоплательщик воспользовался индивидуально-правовым разъяснением, данным налоговым органом другому налогоплательщику, он не вправе ссылаться на него как на обстоятельство своей невиновности. Однако это не касается филиалов, представительств и других обособленных подразделений, использующих разъяснения налоговых органов, адресованные их головной организации.

Очевидно, что никаких проблем не возникнет, если налогоплательщик сам отправит запрос в Минфин России или налоговый орган по месту своего учета и сам же получит на него ответ. Или, напротив, в самом письме указывается на его «массовый» характер, путем таких формулировок, как «доведите указанные разъяснения до налоговых органов и

налогоплательщиков» и т.п. В то же время во многих случаях выпускаемые разъяснения финансового ведомства оформлены в виде частных ответов на запросы налогоплательщиков, в связи с чем возникает вопрос: возможно ли признавать такие разъяснения адресованными «неопределенному кругу лиц» и освобождают ли они от начисления пеней и взыскания штрафов?

По данной проблеме существуют две противоположные точки зрения:

- разъяснения будут признаваться адресованными неопределенному кругу лиц только в том случае, если в самом тексте письма будет указано на то, что разъяснения даются для всех налогоплательщиков и налоговых органов;
- если разъяснения были даны по запросу иного лица, но были надлежащим образом оформлены и опубликованы, и в письме даются разъяснения по ситуации, актуальной для неопределенного круга лиц, то такие разъяснения также признаются адресованными «неопределенному кругу лиц».

Важно отметить, что напрямую ответа на вопрос о том, какие именно разъяснения следует признать адресованными «неопределенному кругу лиц», Минфин России ответа не давал. Однако в письме от 16 ноября 2006 г. № 03-02-07/1-325⁹ указал, что другие налогоплательщики не смогут руководствоваться письмом уполномоченного органа государственной власти (или уполномоченного должностного лица этого органа), адресованным конкретному налогоплательщику, в том случае, если оно не содержит вопросов общего характера и подготавливалось на основе исследования фактических обстоятельств, характерных только для автора запроса, а также актуально только применительно к правоотношениям, возникшим в конкретном налоговом (отчетном) периоде.

Таким образом, пояснения Минфина России косвенно свидетельствуют в пользу второй точки зрения. То есть в случае, если разъяснение уполномоченного органа оформлено в виде ответа на вопрос конкретного налогоплательщика, но в то же самое время дано по ситуации, актуальной для неопределенного круга лиц, и опубликовано, другие налогоплательщики также вправе рассматривать его как адресованное «неопределенному кругу лиц». И если впоследствии налоговый орган откажется признать письмо Минфина России с ответом на частный вопрос разъяснением, освобождающим налогоплательщика от начисления пеней и взыскания штрафов, можно отстаивать свою точку зрения в суде, ссылаясь, в частности, на упомянутое письмо Минфина России от 16 ноября 2006 г. № 03-02-07/1-325.

Однако все же по вопросу о том, какие именно письма финансовых и налоговых органов следует считать адресованными «неопределенному кругу лиц», нужны новые разъяс-

⁹ Документ опубликован не был. – Приводится по данным СПС КонсультантПлюс.

яснения Минфина России (с прямым ответом на данный вопрос) либо Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ.

Кроме того, в норме п. 8 ст. 75 и подп. 3 п. 1 ст. 111 НК РФ не содержится такая крайне важная характеристика актов органов государственной власти, как «официальные разъяснения». В связи с этим не совсем ясным является вопрос о том, может ли рассматриваться в качестве обстоятельства, исключающего начисление пеней и взыскание штрафов, ссылка налогоплательщика на различного рода комментарии и консультации, даваемые должностными лицами финансовых и налоговых органов в неофициальных источниках – научной и учебной литературе, СМИ или электронных справочных правовых системах (Гарант, Консультант Плюс и т.п.).

До настоящего времени практика арбитражных судов по этому вопросу единообразия не отличалась. Так, например:

– в 2000 г. ФАС УО не признал в качестве обстоятельства, исключающего вину лица в совершении налогового правонарушения, выполнение разъяснений Минфина России и МНС России, опубликованных в газете «Экономика и жизнь» и журнале «Налоговый вестник» (Постановление ФАС УО от 12 сентября 2000 г. № Ф09-1029/2000-АК);

– в 2002 г. ФАС СЗО признал в качестве обстоятельства, исключающего вину лица в совершении налогового правонарушения, выполнение письменных разъяснений начальника департамента МНС России, опубликованных в газете «Учет. Налоги. Право» (Постановление ФАС СЗО от 27 мая 2002 г. № А26-6342/0102-12/178);

– в 2003 г. ФАС ЦО признал в качестве обстоятельства, исключающего вину лица в совершении налогового правонарушения, выполнение письменных разъяснений МНС России, опубликованных в журнале «Российский налоговый курьер» (Постановление ФАС ЦО от 28 февраля 2003 г. № А23-2793/02А-5-182);

– в 2004 г. ФАС СЗО не признал в качестве обстоятельства, исключающего вину лица в совершении налогового правонарушения, выполнение разъяснений советника налоговой службы, опубликованных в компьютерной системе КонсультантПлюс (Постановление ФАС СЗО от 22 марта 2004 г. № А05-9051/03-20).

В этой связи, на наш взгляд, для унификации судебной практики было бы весьма целесообразным указание в п. 8 ст. 75 и подп. 3 п. 1 ст. 111 НК РФ на официальный характер письменных разъяснений финансовых и налоговых органов (уполномоченных должностных лиц этих органов).

С другой стороны, как указывается в более позднем по дате принятия Письме Минфина России, от 7 августа 2007 г. № 03-02-07/2-138¹⁰, в связи с тем, что разъяснения Мин-

¹⁰ Официальные документы. – Приложение к «Учет. Налоги. Право». – 2007. № 29.

фина России не являются нормативными правовыми актами, они не подлежат обязательной публикации. Публикация указанных писем осуществляется в неофициальном порядке, и Минфин России не может обеспечить соответствие опубликованной в неофициальном порядке информации реальному содержанию письма и соответствующего запроса. Содержащиеся в различных правовых базах данных и прочих изданиях письменные разъяснения Минфина России и Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России, предоставленные по запросам конкретных налогоплательщиков, не содержат всей необходимой информации, позволяющей сделать вывод о существовании задаваемого вопроса, что может привести к неверной трактовке сути предоставленного Минфином России ответа. Поэтому такие письменные разъяснения не обязательны для исполнения налоговыми органами и налогоплательщиками и должны восприниматься субъектами налоговых правоотношений наряду с иными публикациями специалистов в этой области. При этом выполнение налогоплательщиком (плательщиком сборов, налоговым агентом) налогоплательщиком, плательщиком сборов, налоговым агентом письменных разъяснений, которые были адресованы не ему, не влечет за собой применение норм п. 8 ст. 75 и подп. 3 п. 1 ст. 111 НК РФ.

Как видно, вопрос о том, какие именно письма финансовых и налоговых органов следует считать адресованными «неопределенному кругу лиц», остается в настоящее время спорным. Необходимы новые разъяснения Минфина России (с прямым ответом на данный вопрос) либо Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ.

3. Разъяснения должны по смыслу относиться к тому налоговому или отчетному периоду, в котором образовалась недоимка – вне зависимости от даты разъяснений. Это означает следующее. Например, организация признала какие-либо спорные расходы в 2004 году. В 2005 г. Минфин России дал свои разъяснения, в которых подтвердил право организаций признавать эти расходы. В этом же году налоговый орган проводит выездную налоговую проверку за 2004 г., выявляет нарушение и доначисляет организации сумму налога. Однако пени не начисляются и штраф не взыскивается, несмотря на то, что разъяснения даны позже, в 2005 г. Такого же подхода суды придерживались и ранее при освобождении налогоплательщика от ответственности: если правонарушение было совершено раньше, чем вышедшие разъяснения, по смыслу и содержанию относящиеся к тому периоду, когда было совершено данное правонарушение, привлечение к ответственности неправомерно (см., например, Постановление ФАС УО от 17 октября 2006 г. № Ф09-9333/06-С7, Постановление ФАС МО от 14 августа 2006 г., 21 августа 2006 г. № КА-А40/7509-06).

При этом для освобождения налогоплательщика от ответственности должна быть установлена причинно-следственная связь между письменным разъяснением и совершенным правонарушением. Только в таком случае возможно констатировать состояние так называемой юридической ошибки, т.е. неправильного представления налогоплательщика относительно правовой сущности и (или) правовых последствий совершаемого им деяния. Юридическая ошибка не рассматривается как проявление умысла либо неосторожности, поскольку добросовестное заблуждение исключает осознание лицом противоправности своего деяния. В случае заблуждения в понимании смысла и содержания акта законодательства о налогах и сборах вина лежит не на налогоплательщике-правонарушителе, а на финансовом или налоговом органе, давшем неверные разъяснения, либо на законодателе, принявшем некорректный и непонятный закон, допускающий разночтения, неоднозначное толкование и ошибки при применении.

4. Если налогоплательщик укажет в своем запросе неполные или недостоверные сведения, освобождения от начисления пеней и взыскания штрафов не будет.

5. Последнее условие – налогоплательщик будет освобождаться от начисления пеней только в соответствии с теми разъяснениями, которые даны после 31 декабря 2006 года. Именно такое условие указано в п. 7 ст. 7 Федерального закона от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ, которым были внесены соответствующие изменения в ст. 75 НК РФ.

Согласно п. 3 ст. 34.2 НК РФ максимальный срок, в течение которого Минфин России и иные финансовые органы должны давать ответы на запросы налогоплательщиков, составляет 2 месяца. По решению руководителя (заместителя руководителя) финансового органа этот срок может быть продлен еще на один месяц.

Максимальный срок, в течение которого налоговые органы должны давать письменные ответы на запросы налогоплательщиков, НК РФ не установлен, а предусматривается лишь подзаконным нормативным актом – «Регламентом организации работы с налогоплательщиками, плательщиками сборов, страховых взносов на пенсионное страхование и налоговыми агентами», утв. Приказом ФНС России от 9 сентября 2005 г. № САЭ-3-01/144@¹¹. Согласно подп. 4.3.2.4 Регламента указанный срок составляет 30 календарных дней со дня поступления запроса. При необходимости этот срок может быть продлен заместителем руководителя налогового органа, но не более чем на 30 дней, с одновременным информированием заявителя и указанием причин продления. При этом ответ на запрос должен даваться в простой, четкой и понятной форме с указанием фамилии, имени, отчества и номера телефона исполнителя (подп. 4.3.2.4 Регламента).

¹¹ Документы и комментарии. – 2005. № 19.

Однако никаких мер ответственности за несоблюдение указанных сроков и требований по оформлению ответов как финансовыми, так и налоговыми органами не установлено. Представляется необходимым внесение соответствующих изменений в часть первую НК РФ.

Нормативные правовые акты и разъяснения законодательства

1. Конституция РФ (ст. ст. 15, 57, 72, 75, 114, 115).
2. Налоговый кодекс РФ (часть первая).
3. Федеральный конституционный закон от 17 декабря 1997 г. № 2-ФКЗ «О Правительстве Российской Федерации» (ст. ст. 15, 23).
4. Федеральный закон от 6 октября 2003 г. № 131-ФЗ «Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации» (ст. ст. 1, 2, 7, 14-17, 43, 45-48).
5. Федеральный закон от 6 октября 1999 г. № 184-ФЗ «Об общих принципах организации законодательных (представительных) и исполнительных органов государственной власти субъектов Российской Федерации» (ст. ст. 22, 27, 29).
6. Указ Президента РФ от 9 марта 2004 г. № 314 «О системе и структуре федеральных органов исполнительной власти» (п.п. 1, 3, 4, абз. 1 п. 15).
7. Указ Президента РФ от 10 августа 2000 г. № 1486 «О дополнительных мерах по обеспечению единства правового пространства Российской Федерации».
8. Указ Президента РФ от 23 мая 1996 г. № 763 «О порядке опубликования и вступления в силу актов Президента Российской Федерации, Правительства Российской Федерации и нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти».
9. Положение «О Федеральной таможенной службе», утв. Постановлением Правительства РФ от 26 июля 2006 г. № 459.
10. Типовой регламент внутренней организации федеральных органов исполнительной власти, утв. Постановлением Правительства РФ от 28 июля 2005 г. № 452 (п.п. 5.1-5.6, 6.1-6.7).
11. Регламент Правительства Российской Федерации (Приложение к Постановлению Правительства РФ от 19 января 2005 г. № 30) (п.п. 53-71).
12. Положение «О Федеральной налоговой службе», утв. Постановлением Правительства РФ от 30 сентября 2004 г. № 506.
13. Положение «О Министерстве финансов Российской Федерации», утв. Постановлением Правительства РФ от 30 июня 2004 г. № 329.

14. Постановление Правительства РФ от 29 ноября 2000 г. № 904 «Об утверждении Положения о порядке ведения Федерального регистра нормативных правовых актов субъектов Российской Федерации».

15. Постановление Правительства РФ от 13 августа 1997 г. № 1009 «Об утверждении Правил подготовки нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти и их государственной регистрации».

16. Приказ Минюста России от 4 мая 2007 г. № 88 «Об утверждении Разъяснений о применении Правил подготовки нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти и их государственной регистрации».

17. Приказ Минюста России от 29 октября 2003 г. № 278 «Об утверждении Рекомендаций по проведению юридической экспертизы нормативных правовых актов субъектов Российской Федерации» (разделы I-IV, V-VIII).

18. Регламент организации работы с налогоплательщиками, плательщиками сборов, страховых взносов на обязательное пенсионное страхование и налоговыми агентами, утв. Приказом ФНС России от 9 сентября 2005 г. № САЭ-3-01/144@.

19. Письмо Минфина России от 7 августа 2007 г. № 03-02-07/2-138.

20. Письмо Минфина России от 16 ноября 2006 г. № 03-02-07/1-325.

21. Письмо Минфина России от 6 мая 2005 г. № 03-02-07/1-116.

22. Письмо Минфина России от 21 сентября 2004 г. № 03-02-07/39 «О компетенции налоговых органов в работе по разъяснению налогового законодательства».

23. Письмо ФНС России от 14 сентября 2007 г. № ШС-6-18/716@ «О порядке применения разъяснений Минфина России по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах».

Судебная практика

1. Постановление Пленумов Верховного Суда РФ и Высшего Арбитражного Суда РФ от 11 июня 1999 г. № 41/9 «О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации» (п. 7).

2. Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 28 февраля 2001 г. № 5 «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации» (п.п. 3-5, 35).

3. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 27 мая 1997 г. № 118/96.

Исходя из принципов, закрепленных Конституцией РФ, любые нормативные правовые акты должны быть опубликованы для всеобщего сведения, что предполагает обес-

печение реального получения информации о содержании закона или нормативного акта лицами, права и интересы которых ими затрагиваются.

4. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 21 марта 2006 г. № 13815/05.

Для вывода о том, что налогоплательщик выполнял указания налогового органа, разъяснение должно содержать ответ на конкретный вопрос налогоплательщика и предшествовать представлению налоговой и бухгалтерской отчетности, заявлению о предоставлении льготы, уплате налогов и сборов либо проведению налоговой проверки.

В связи с этим акт выездной налоговой проверки и решение по нему, которыми налоговое правонарушение не выявлено, не могут рассматриваться в качестве разъяснения налогового органа.

5. Постановление ФАС ВВО от 26 ноября 2002 г. № А11-3026/202-К2-1245.

Акт налоговой проверки не является письменным разъяснением должностного лица налогового органа по вопросам применения законодательства о налогах и сборах.

6. Постановление ФАС СЗО от 23 декабря 2003 г. № А56-21110/03.

Судебные акты не признаются письменными разъяснениями, выполнение которых согласно ст. 111 НК РФ исключает вину налогоплательщика в совершении налогового правонарушения, поскольку АПК РФ не возлагает на судебные органы проведение разъяснительной работы по вопросам применения законодательства о налогах и сборах.

7. Постановление ФАС СЗО от 22 марта 2007 г. № А56-56072/2005.

Письмо ИФНС России с изложением ответов, представляющих собой позицию инспекции по вопросу о содержании ряда норм налогового законодательства, распространяющихся на неопределенный круг лиц, не является ненормативным правовым актом, подлежащим оспариванию по правилам главы 24 АПК РФ.

8. Постановление ФАС СЗО от 14 мая 2007 г. № А56-56076/2005.

Письменные разъяснения по вопросам применения законодательства РФ о налогах и сборах, которые налогоплательщик вправе получать в соответствии с НК РФ и которыми он может руководствоваться, не носят нормативного правового характера и не являются обязательными для исполнения налогоплательщиками.

9. Постановление ФАС УО от 12 сентября 2000 г. № Ф09-1029/2000-АК.

Суд не признал в качестве обстоятельства, исключającego вину лица в совершении налогового правонарушения, выполнение разъяснений Минфина России и МНС России, опубликованных в газете «Экономика и жизнь» и журнале «Налоговый вестник».

10. Постановление ФАС СЗО от 27 мая 2002 г. № А26-6342/0102-12/178.

Суд признал в качестве обстоятельства, исключаящего вину лица в совершении налогового правонарушения, выполнение письменных разъяснений начальника департамента МНС России, опубликованных в газете «Учет. Налоги. Право».

11. Постановление ФАС ЦО от 28 февраля 2003 г. № А23-2793/02А-5-182.

Суд признал в качестве обстоятельства, исключаящего вину лица в совершении налогового правонарушения, выполнение письменных разъяснений МНС России, опубликованных в журнале «Российский налоговый курьер».

12. Постановление ФАС СЗО от 22 марта 2004 г. № А05-9051/03-20.

Суд не признал в качестве обстоятельства, исключаящего вину лица в совершении налогового правонарушения, выполнение разъяснений советника налоговой службы, опубликованных в компьютерной системе КонсультантПлюс.

Литература, рекомендованная к изучению по данной теме

1. *Андреева М.В.* Действие налогового законодательства во времени: учебное пособие / Под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Статут, 2006. – С. 54-58.
2. *Демин А.В.* Ответственность за вину и презумпция невиновности в сфере налоговой ответственности: актуальные вопросы теории и практики // Ваш налоговый адвокат. – 2004. № 1.
3. *Зрелов А.П.* Особенности правового статуса нормативных актов органов исполнительной власти в налоговых правоотношениях // Право и экономика. – 2004. № 4.
4. Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации. Часть первая (постатейный) / Под ред. *А.Н. Козырина*. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2005. – Комментарии к ст.ст. 32, 34.2, 111.
5. *Кузнеченкова В.Е.* Налоговый правотворческий процесс в системе юридических категорий // Журнал российского права. – 2005. № 1.
6. *Кузнеченкова В.Е.* Налоговый процесс: современная концепция правового регулирования / Дис. ... д.ю.н. – М., 2004. – 506 с.
7. *Смирных С.Е.* Вопросы реализации права налогоплательщиков на получение достоверной информации о налогах и сборах // Право и политика. – 2006. № 7.
8. *Сорокин В.Д.* Административно-процессуальное право: Учебник. – СПб.: Юридический центр Пресс, 2004. – С. 326-347.
9. *Тарновская М.В.* Судебный контроль за административными актами-разъяснениями: к постановке проблемы // Налоги (газета). – 2006. № 15.

Задания

1. Выберите правильные ответы.

А. Из перечисленных ниже федеральных органов исполнительной власти правом принимать подзаконные нормативные правовые акты в сфере налогообложения обладают:

- Правительство РФ;
- Минфин России;
- Минэкономразвития России;
- Минюст России;
- ФТС России.

Б. Нормативные правовые акты могут издаваться федеральными органами исполнительной власти в виде:

- положений;
- приказов;
- постановлений;
- распоряжений;
- директив;
- правил;
- инструкций;
- писем.

2. Вправе ли осуществлять нормативно-правовое регулирование в установленной сфере деятельности ФНС России? Если да, то в каких случаях?

3. Как соотносятся перечисленные ниже понятия:

- 1) законодательство РФ о налогах и сборах;
- 2) нормативные правовые акты органов исполнительной власти о налогах и сборах;
- 3) нормативные правовые акты федеральных органов исполнительной власти о налогах и сборах;
- 4) нормативные правовые акты органов исполнительной власти субъектов РФ о налогах и сборах;
- 5) нормативные правовые акты исполнительных органов местного самоуправления о налогах и сборах;
- 6) письменные разъяснения Минфина России и налоговых органов по вопросам законодательства о налогах и сборах;

- 7) решение налогового органа;
- 8) действия (бездействие) должностных лиц налогового органа.

4. Подготовьте краткое сообщение о процессе принятия нормативных правовых актов в Вашем муниципальном образовании. В своем сообщении ответьте на следующие вопросы:

1. Какова структура органов местного самоуправления в Вашем муниципальном образовании?

2. Какие из органов местного самоуправления Вашего муниципального образования вправе принимать подзаконные нормативные правовые акты? Какие вопросы местного значения решаются в Вашем муниципальном образовании путем прямого волеизъявления граждан (на местном референдуме, сходе граждан)?

3. Каковы особенности нормотворческого процесса Вашего муниципального образования? Какими актами устанавливаются виды, порядок подготовки, принятия, официального опубликования (обнародования) и вступления в силу нормативных правовых актов в Вашем муниципальном образовании?

4. Были ли случаи обжалования в суд нормативных правовых актов исполнительных органов Вашего муниципального образования о налогах и сборах? Сколько и каких конкретно актов были признаны недействующими? В чем заключалось нарушение требований заявителя?

5. Какие наиболее значимые подзаконные нормативные правовые акты в сфере налогообложения были приняты в Вашем муниципальном образовании за последний год?

5. Перечислите условия, при соблюдении которых выполнение письменных разъяснений финансовых, налоговых и иных уполномоченных органов государственной власти может быть признано обстоятельством, исключающим начисление пеней и привлечение к налоговой ответственности.

Какие изменения были внесены в НК РФ Федеральным законом от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ в части совершенствования процедуры получения и применения письменных разъяснений по вопросам применения законодательства о налогах и сборах? Какие теоретические и практические вопросы остаются нерешенными до сих пор? Дайте аргументированный ответ, опираясь на положения НК РФ, письма-разъяснения Минфина России и основную судебную практику.

6. Организация направила в налоговую инспекцию заявление о применении налогового вычета по НДС в сумме, уплаченной контрагенту - продавцу товара. Налоговая инспекция в применении налогового вычета отказала, сославшись на то, что в представленном счете-фактуре не указан КПП продавца. На возражения организации-покупателя представитель налоговой инспекции пояснил, что с принятием Постановления Правительства РФ от 16 февраля 2004 г. № 84 сведения о КПП продавца являются обязательным реквизитом счета-фактуры, при отсутствии которого покупатель не вправе применить налоговый вычет по НДС.

Правомерны ли действия налоговой инспекции?

7. При исчислении налога организация руководствовалась разъясняющим письмом Минфина России, направленным в ее адрес. Однако при проведении выездной налоговой проверки налоговая инспекция доначислила организации налог и пени, указав, что ФНС России по этому вопросу дает другие разъяснения.

Правомерны ли действия налоговой инспекции? Являются ли обязательными для налоговых органов разъяснения Минфина России, финансовых органов субъектов РФ и муниципальных образований?

8. Индивидуальный предприниматель направил по почте в налоговый орган по месту учета запрос с просьбой разъяснить правомерность отказа в продлении лицензии на право пользования участком недр. Прошло более 2 месяцев, а ответ налоговым органом так и не был представлен. В телефонном разговоре сотрудник указанного налогового органа сообщил предпринимателю, что разъяснение вопроса, содержащегося в его запросе, не входит в компетенцию налоговых органов, ввиду чего и не был представлен ответ.

Правомерны ли действия налогового органа?

Контрольные вопросы

1. Нормативные правовые акты органов исполнительной власти как источники налогового права.
2. Субъекты подзаконного нормотворчества в сфере налогообложения.
3. Государственная регистрация подзаконных нормативных правовых актов в сфере налогообложения.
4. Официальное опубликование и обнародование подзаконных нормативных правовых актов в сфере налогообложения.

5. Порядок вступления в силу подзаконных нормативных правовых актов в сфере налогообложения.
6. Проблема разграничения компетенции налоговых и финансовых органов по разъяснению налогового законодательства.
7. Выполнение письменных разъяснений налоговых, финансовых и иных уполномоченных органов государственной власти как обстоятельство, исключающее начисление пеней и привлечение к налоговой ответственности.

Тематика эссе

1. Пределы нормотворческих полномочий органов исполнительной власти в сфере налогообложения.
2. Действие подзаконных налоговых нормативных правовых актов во времени.
3. Место и роль письменных разъяснений по вопросам применения налогового законодательства в механизме защиты прав налогоплательщиков (вопросы теории и практики).

Глава 4

Производство по жалобам и спорам в сфере налогообложения

Право граждан и организаций обжаловать акты субъектов власти – атрибут демократического правового государства. Данное право вытекает из особенностей административно-правовых и иных, построенных на началах неравенства сторон, отношений. Акты субъектов власти могут оказаться дефектными в силу различных причин, как-то: выбор не самого лучшего варианта решения, небрежность, пристрастность или некомпетентность должностного лица, принимающего управленческое решение; злоупотребление правом, превышение должностных полномочий и др. Поэтому право одной стороны на использование власти должно быть уравновешено правом другой стороны на обжалование акта, требование его пересмотра в соответствии с законодательно установленной процедурой. Право обжаловать в суд решения, действия (бездействие) органов государственной власти, органов местного самоуправления, общественных объединений и должностных лиц, равно как и право на государственную защиту нарушенных прав и свобод человека и гражданина, гарантируется ст. ст. 35, 45 и 46 Конституции РФ.

В сфере налогообложения в Российской Федерации в последнее десятилетие несомненным демократическим достижением стало правовое закрепление увеличившихся возможностей субъектов налоговых правоотношений по обжалованию своих нарушенных прав и охраняемых законом интересов.

Впервые в российском налоговом праве в НК РФ был включен отдельный раздел VII, регламентирующий возможность и порядок обжалования актов налоговых органов и действий или бездействия их должностных лиц.

Обжалование актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц является юрисдикционной формой защиты субъективных прав и охраняемых законом интересов налогоплательщиков и иных заинтересованных лиц. Как правоохранительное производство обжалование возбуждается путем подачи жалобы заинтересованного лица в компетентный государственный орган. При этом, ввиду особенностей установленной НК РФ процедуры, обжалование в сфере налогообложения тесно связано с проблемой «административной юстиции» и имеет смешанную правовую природу: в части своей административной формы, т.е. досудебного обжалования, производство по обжалованию относится к административному процессу, в части судебной формы – к гражданскому процессу.

С 1 января 2007 г. право на обжалование принадлежит не только налогоплательщику или налоговому агенту, как было ранее, а любому лицу, чьи права нарушены соответствующим актом, действием или бездействием налогового органа.

Вместе с тем НК РФ устанавливает ряд условий, соблюдение которых необходимо для защиты нарушенных прав:

- 1) нарушение объектом обжалования субъективных прав заинтересованного лица;
- 2) незаконность объекта обжалования;
- 3) соблюдение срока обжалования;

4) обжалование нормативных актов налоговых органов в порядке, предусмотренном не НК РФ, а АПК РФ или ГПК РФ – в зависимости от субъектного состава участников производства по обжалованию.

Под нарушением субъективных прав следует понимать их ограничение, причем в буквальном смысле указанной предпосылкой поглощается другое условие обжалования – незаконность объекта обжалования. В случае принятия налоговым органом объекта обжалования с нарушением норм права, но при отсутствии ограничений прав заинтересованных лиц, такое решение не может быть признано незаконным (недействительным) и в удовлетворении жалобы должно быть отказано.

Как стадия налогового процесса производство по обжалованию имеет свои объекты. Исходя из положений ст. 137 НК РФ, в их число входят акты налоговых органов нормативного и ненормативного характера и действия или бездействие их должностных лиц. В АПК РФ объект обжалования сформулирован несколько иначе: ст. 29 данного Кодекса в качестве объекта обжалования названы акты и решения государственных органов, действия (бездействие) их должностных лиц. В свою очередь, в ст. 254 ГПК РФ в качестве объекта обжалования указаны лишь решения, действия и бездействие.

Таким образом, объектом обжалования могут быть нормативные и ненормативные акты налоговых органов, решения, действия и бездействие их должностных лиц.

Разумеется, что данные понятия необходимо четко разграничивать. Однако российское законодательство не содержит определения правовых актов вообще и нормативных и ненормативных актов в частности. Разъяснение по этому поводу дал Пленум Верховного Суда в Постановлении от 27 апреля 1993 г. № 5 «О некоторых вопросах, возникающих при рассмотрении дел по заявлениям прокуроров о признании правовых актов противоречащими закону»¹². В п. 2 этого Постановления отмечалось, что правовые акты могут носить нормативный характер, т.е. устанавливать правовые нормы (правила поведения), обя-

¹² БВС РФ. – 1993. № 7.

зательные для неопределенного круга лиц, рассчитанные на неоднократное применение, действующие независимо от того, возникли или прекратились конкретные правоотношения, предусмотренные актом, а также индивидуальный характер, т.е. устанавливать, изменять или отменять права и обязанности конкретных лиц.

Данное Постановление утратило силу в связи с изданием Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 20 января 2003 г. № 2¹³, однако приведенные разъяснения сохраняют актуальность и в настоящее время. Более подробную характеристику отличительных признаков нормативных актов и актов, не имеющих нормативного характера (или индивидуальных актов), можно почерпнуть в доктрине общей теории права. Вместе с тем, следует констатировать факт того, что касательно понятий «нормативный акт» и «ненормативный акт» единый теоретический подход до настоящего времени учеными не выработан.

Как бы то ни было, нормативные правовые акты характеризуются следующими чертами:

- адресованы неопределенному кругу лиц;
- рассчитаны на неоднократное применение;
- сохраняют свое действие независимо от исполнения;
- действуют независимо от того, существуют или не существуют конкретные отношения, предусмотренные данным нормативным актом;
- содержат общие предписания в виде норм права (направлены на установление, изменение, отмену норм права);
- это официальные акты, облеченные в определенную форму, в которых выражена воля государства (нормативный акт должен издаваться в пределах компетенции данного органа; облекаться в документальную форму, предусмотренную для актов данного органа; быть официально опубликованным, обнародованным и приведенным в действие).

Помимо этого, для нормативного правового акта характерны также такие признаки, как юридическая сила (связь акта с другими правовыми актами) и определение сферы действия акта.

Что касается правовых актов, не имеющих нормативного характера, то в теории права существует понятие «акта применения права», или «правоприменительного акта». Под ним понимается официальное решение компетентного органа по конкретному юридическому делу, которое содержит государственно-властное веление, выраженное в опреде-

¹³ Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 20 января 2003 г. № 2 «О некоторых вопросах, возникших в связи с принятием и введением в действие Гражданского процессуального кодекса Российской Федерации» // РГ. – 2003. № 15.

ленной форме и направленное на индивидуальное регулирование общественных отношений. Данным понятием могут быть охвачены акты ненормативного характера, решения и действия государственных органов, за исключением их бездействия.

В зависимости от формы внешнего выражения акты применения права часто классифицируют на акты-документы и акты-действия. Правоприменительный акт-документ – это надлежащим образом оформленное решение компетентного органа, составленное в письменной форме; акт-действие – также решение компетентного органа, но не составленное в письменной форме.

Именно по этому признаку можно разграничивать действия налоговых органов, с одной стороны, и акты и решения – с другой стороны. Действия налоговых органов – это правоприменительные акты-действия; акты и решения – правоприменительные акты-документы. Для актов и решений налоговых органов обязательным является наличие письменной формы.

Гораздо более проблематичным является разграничение актов ненормативного характера и решений налоговых органов. По всей вероятности, два этих термина означают одинаковое понятие и являются тождественными по содержанию. Существование же в ст.°ст. 29 АПК РФ обоих терминов, по нашему мнению, можно объяснить наличием в одних нормативных актах упоминания «актов», а в других – «решений». В то же время различий с содержательной стороны между ними не существует.

Согласно п. 48 Постановления Высшего Арбитражного Суда РФ от 28 февраля 2001 г. № 5 «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации»¹⁴ при толковании ст.°ст. 137 и 138 НК РФ следует принимать во внимание, что понятие «акт» использовано в них в ином значении, чем в ст.°ст. 100, 101.1 НК РФ. Иными словами, при применении ст.°ст. 137 и 138 НК РФ под актом ненормативного характера, который может быть обжалован налогоплательщиком в арбитражном суде путем предъявления требования о признании акта недействительным, следует понимать не акт налоговой проверки, а документ любого наименования (требование, решение, постановление, письмо и др.), подписанный руководителем (заместителем руководителя) налогового органа и касающийся конкретного налогоплательщика.

Кроме того, поскольку в НК РФ не установлено иное, налогоплательщик вправе обжаловать в суд требование об уплате налога (сбора), пеней и налоговой санкции независимо от того, было ли оспорено решение налогового органа, на основании которого выне-

¹⁴ Вестник ВАС РФ. – 2001. № 7.

сено соответствующее требование (см., например, Постановление ФАС УО от 5 апреля 2007 г. № Ф09-2220/07-СЗ № А76-12037/06).

Бездействие как объект обжалования есть отсутствие должного поведения (решения), имеющего юридическое значение для заинтересованного лица. Как правило, бездействие проявляется в устной форме. Однако бездействие может быть оформлено и в письменной форме, например, в форме отказа налогового органа возратить экспортный НДС. С другой стороны, такое бездействие можно назвать и решением об отказе в возмещении НДС.

Вообще, из-за отсутствия четких критериев разграничения вышеуказанных понятий, на практике могут присутствовать ошибки заявителей по поводу объекта обжалования. Так, заявитель может обратиться с жалобой на бездействие должностных лиц налогового органа, в то время как орган, рассматривающий дело, придет к выводу о том, что объектом обжалования являются действия. Аналогичная ситуация возможна и с решением, и с действием и т.п. По нашему мнению, существенного значения это иметь не должно и вряд ли может служить препятствием для рассмотрения вопроса по существу. Орган, рассматривающий дело, установив, что заявителем неправильно указан объект обжалования, вправе самостоятельно принять во внимание иной объект обжалования.

Для понимания сущности производства по обжалованию неправомерных актов налоговых органов, действия или бездействие их должностных лиц очень важное значение имеет понятие правовой формы, с помощью которой налогоплательщик вправе защищать свои имущественные права. НК РФ такими формами признает жалобу и иск, т.е. административную (досудебную) и судебную формы обжалования.

В соответствии с п. 1 ст. 138 НК РФ заинтересованное лицо вправе по своему усмотрению подать сразу иск в суд либо сначала жалобу в вышестоящий налоговый орган или вышестоящему должностному лицу, а потом иск в суд. При этом указано, что подача жалобы в вышестоящий налоговый орган или вышестоящему должностному лицу не исключает права на одновременную подачу аналогичной жалобы в суд. В то же время законодатель не дает ответа на вопрос о том, может ли вышестоящий налоговый орган (вышестоящее должностное лицо) принять решение по существу жалобы в случае одновременной подачи аналогичной жалобы в суд? С одной стороны, никаких правовых препятствий для этого нет. С другой стороны, такое правовое регулирование может создать ситуацию, когда по жалобе одновременно будут вынесены два противоположных по сути решения либо решение налогового органа будет принято позднее судебного решения. Представляется, что при одновременной подаче аналогичной жалобы в суд и в вышестоящий налого-

вый орган такую жалобу по аналогии со ст. 30.1 КоАП РФ, ст. 46 ТК^оРФ рассматривать должен все же суд.

Итак, при административном порядке обжалования жалоба на акт налогового органа, действия (бездействие) его должностного лица подается соответственно в вышестоящий налоговый орган или вышестоящему должностному лицу этого органа (п. 1 ст. 139 НК^оРФ).

Подача жалобы в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) возможна в течение 3 месяцев со дня, когда налогоплательщик узнал или должен был узнать о нарушении своих прав. Пропущенный по уважительной причине срок обжалования может быть восстановлен (п. 2 ст. 139 НК РФ).

Практика восстановления сроков обжалования, пропущенных по уважительной причине, является общепринятой во всем мире и выступает в качестве дополнительной гарантии прав лица на защиту. Срок подачи жалобы восстанавливается не по инициативе налогового органа (конкретного должностного лица), а по заявлению лица, обратившегося с жалобой. Такое заявление может быть подано как в виде отдельного документа, так и содержаться в тексте жалобы. Причем к заявлению должны быть приложены документы, подтверждающие уважительность пропуска срока обжалования. В случае признания причины пропуска срока обжалования уважительной, должностное лицо налогового органа, рассматривающее жалобу, восстанавливает пропущенный срок обжалования, что выражается в фактическом принятии жалобы к рассмотрению.

Важно учитывать, что НК РФ не определяет, какие конкретно причины пропуска срока обжалования могут рассматриваться в качестве уважительных. Не решен данный вопрос и большинством процессуальных законов. Закон РФ от 27 апреля 1993 г. № 4866-1 «Об обжаловании в суд действий и решений, нарушающих права и свободы граждан»¹⁵ под уважительной причиной понимает любые обстоятельства, затруднившие получение информации об обжалованных действиях (решениях) и их последствиях, выражающихся в нарушении прав и свобод граждан, создании препятствий осуществлению гражданином его прав и свобод, незаконном возложении на гражданина какой-либо обязанности или незаконном привлечении его к какой-либо ответственности (ст. 5). Указанный критерий не позволяет, однако, в полной мере учитывать все возможные обстоятельства пропуска срока и гарантировать реализацию права лица на обжалование. В частности, он не охватывает временной период с момента, когда лицу, чье право нарушено, стало известно об

¹⁵ РГ. – 1993. № 89.

обжалуемом решении, действии (бездействии) и его последствиях, до момента истечения установленного для обжалования срока.

Таким образом, уважительность причины пропуска срока обжалования представляет собой оценочную категорию, и возможность признания той или иной причины уважительной должна определяться в каждом конкретном случае лицом, рассматривающим жалобу. В данной связи интересен подход, отраженный в ч. 2 ст. 256 ГПК РФ, согласно которому пропуск срока обращения в суд с заявлением не является для суда основанием для отказа в принятии заявления. Причины пропуска выясняются в предварительном судебном заседании или судебном заседании и могут являться основанием для отказа в удовлетворении заявления.

Некоторыми особенностями характеризуется порядок обжалования решений налоговых органов о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения (решений об отказе в привлечении к ответственности за совершение налоговых правонарушений).

В связи с принятием Федерального закона от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ¹⁶ с 1 января 2007 г. вступил в силу альтернативный порядок обжалования указанных решений^о(абз. ^о3, ^о4 п. 2 ст. 139 НК РФ):

1) апелляция на не вступившее в законную силу решение налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения (решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налоговых правонарушений);

2) жалоба на вступившее в законную силу решение налогового органа о привлечении к ответственности за налогового правонарушения (решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения) – в течение одного года с момента вынесения решения и при условии, что оно не обжаловалось в апелляционном порядке.

При этом с 1 января 2009 г. вступает в силу правило, согласно которому решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения можно будет обжаловать в судебном порядке только после обжалования в административном порядке – в вышестоящем налоговом органе. В случае обжалования такого решения в судебном порядке срок для обращения в суд будет исчисляться со дня, когда лицу, в отношении которого вынесено это решение, станет известно о вступлении его в силу.

¹⁶ РГ. – 2006. № 165.

Согласно п. 3 ст. 139 НК РФ жалоба подается соответствующему налоговому органу или должностному лицу в письменной форме; к жалобе могут быть приложены обосновывающие ее документы. При этом до принятия решения по жалобе лицо, подавшее жалобу, может ее отозвать на основании письменного заявления. Однако отзыв жалобы лишает подавшее ее лицо права на подачу повторной жалобы по тем же основаниям в тот же налоговый орган или тому же должностному лицу (п. 4 ст. 139 НК РФ).

По общему правилу подача жалобы не приостанавливает исполнения обжалуемого акта или действия (п. 1 ст. 141 НК РФ). Между тем, п. 2 ст. 141 НК РФ предусматривает право налогового органа (должностного лица), рассматривающего жалобу, приостановить полностью или частично исполнение обжалуемого акта или действия в случае, когда имеются достаточные основания полагать, что обжалуемые акт или действие не соответствуют законодательству РФ. Решение о приостановлении исполнения акта (действия) принимаются руководителем налогового органа, принявшим такой акт, либо вышестоящим налоговым органом. Однако важно иметь в виду, что приостановление исполнения обжалуемого акта или действия применяется вышестоящим налоговым органом лишь в исключительных случаях и является его правом, а не обязанностью (подп. 7.2 Регламента рассмотрения споров в досудебном порядке). И, хотя по смыслу, вкладываемому законодателем в норму п. 2 ст. 141 НК РФ, для приостановления исполнения обжалуемого акта или действия необязательно наличие заявления лица, обратившегося с жалобой, изложение налогоплательщиком в тексте жалобы соответствующего ходатайства не противоречит требованиям закона и во многих случаях может способствовать принятию налоговым органом решения о приостановлении исполнения.

По итогам рассмотрения жалобы на акт налогового органа вышестоящий налоговый орган (вышестоящее должностное лицо) вправе вынести следующие решения (абз. 1 п. 2 ст. 140 НК РФ):

- 1) оставить жалобу без удовлетворения;
- 2) отменить акт налогового органа;
- 3) отменить решение и прекратить производство по делу о налоговом правонарушении;
- 4) изменить решение или вынести новое решение.

НК РФ не устанавливает отдельный перечень обстоятельств, которые могут служить основанием для принятия каждого из четырех вышеуказанных видов решений.

Представляется, что основанием для прекращения производства по делу о налоговом правонарушении являются обстоятельства, исключающие привлечение лица к ответственности за совершение налогового правонарушения (ст. 109 НК РФ).

Основаниями для отмены акта налогового органа могут служить, в частности, неполнота или односторонность проведенного производства по делу о налоговом правонарушении; нарушение лицом, проводившим налоговую проверку или иные мероприятия налогового контроля, порядка их проведения, если это обстоятельство могло отразиться на существовании принятого по результатам проверки акта, и т.п.

Основаниями для изменения решения или вынесения нового решения могут служить: неверная оценка материалов дела, выразившаяся в неверной квалификации совершенного деяния; установление вышестоящим налоговым органом обстоятельств, смягчающих или отягчающих ответственность за совершение налогового правонарушения (ст. 112 НК РФ), и т.п.

Следует обратить внимание, что НК РФ оставляет открытым вопрос о возможности изменения решения налогового органа в сторону ухудшения положения лица, привлеченного к налоговой ответственности, или вынесения нового решения, усиливающего ответственность лица. В качестве сравнения интересно привести норму подп. 2 п. 1 ст. 30.7 КоАП РФ, которая содержит прямое указание на недопустимость ухудшения положения лица, привлеченного к административной ответственности, при принятии вышестоящим административным органом или должностным лицом решения об изменении постановления по делу об административном правонарушении.

Решение по жалобе принимается вышестоящим налоговым органом (вышестоящим должностным лицом) в течение одного месяца со дня ее получения (п. 1 ст. 140 НК РФ). Указанный срок может быть продлен руководителем (заместителем руководителя) налогового органа для получения необходимых для рассмотрения жалобы документов или информации от нижестоящих налоговых органов, но не более чем на 15 дней. О принятом по итогам рассмотрения жалобы решении в течение трех дней со дня его принятия должно быть сообщено в письменной форме лицу, подавшему жалобу (п. 3 ст. 140 НК РФ). При этом необходимо учитывать, что уведомление о принятом решении может быть направлено заявителю и за пределами максимального полуторамесячного срока, установленного для рассмотрения жалобы (например, когда решение принято налоговым органом в последний день срока).

НК РФ не указывает, в каких случаях поданная жалоба не подлежит рассмотрению вышестоящим налоговым органом (вышестоящим должностным лицом). В то же время

этот вопрос урегулирован Регламентом рассмотрения споров в досудебном порядке, в соответствии с подп. 3.1 которого жалоба не подлежит рассмотрению в случаях:

- а) пропуска срока подачи жалобы в соответствии со ст. 139 НК РФ;
- б) отсутствия указаний на предмет обжалования и обоснования заявляемых требований;
- в) подачи жалобы лицом, не имеющим полномочий выступать от имени налогоплательщика;
- г) при наличии документально подтвержденной информации о принятии жалобы к рассмотрению вышестоящим налоговым органом (должностным лицом);
- д) получения налоговым органом информации о вступлении в законную силу решения по вопросам, изложенным в жалобе.

Заявителю должно быть сообщено о невозможности рассмотрения его жалобы в 10-дневный срок со дня ее получения. При этом отказ налогового органа в рассмотрении жалобы не исключает права заявителя (при внесении им всех необходимых исправлений) повторно подать жалобу в пределах срока для обжалования (подп. 3.3 Регламента рассмотрения споров в досудебном порядке).

Следует отметить, что в настоящее время в сфере налогообложения преобладает судебная форма обжалования, что вряд ли может оцениваться как положительное явление. Налогоплательщики относительно редко, по сравнению с судебным обжалованием, прибегают к обжалованию в административном порядке – в вышестоящие налоговые органы. Объяснить это недостаточностью правовой культуры российского общества невозможно, поскольку процессуальное регулирование судебного порядка обжалования является гораздо более сложным.

Представляется, что причина данного обстоятельства заключается в недостаточно четком правовом регулировании административного порядка обжалования, в первую очередь его процедурных моментов и субъектного состава. В НК РФ досудебная процедура рассмотрения жалобы по существу оставлена без внимания. В подзаконных нормативных актах и актах-разъяснениях налоговых органов также не содержится положений, детализирующих процедуру рассмотрения жалоб. Отсутствие детально урегулированной процедуры обжалования во многих случаях влечет необъективный, пристрастный подход при рассмотрении и разрешении жалобы.

С другой стороны, нельзя не отметить и неоспоримые преимущества досудебной стадии обжалования, в частности, то, что жалоба не может быть оставлена вышестоящим

налоговым органом без движения, основания для возврата жалобы минимальны, за подачу жалобы не уплачивается государственная пошлина.

Акты налоговых органов, в т.ч. нормативные, и действия или бездействие их должностных лиц могут быть обжалованы также в суд.

В соответствии с Законом РФ «Об обжаловании в суд действий и решений, нарушающих права и свободы граждан» каждый гражданин вправе обратиться с жалобой в суд, если считает, что неправомерными действиями (решениями) государственных органов или должностных лиц, государственных служащих нарушены его права и свободы (ст. 1).

Для обращения в суд с жалобой устанавливаются следующие сроки:

- три месяца со дня, когда гражданину стало известно о нарушении его права;
- один месяц со дня получения гражданином письменного уведомления об отказе вышестоящего органа, должностного лица в удовлетворении жалобы или со дня истечения месячного срока после подачи жалобы, если гражданином не был получен на нее письменный ответ (ст. 5 Закона).

Несмотря на то, что в указанном Законе речь идет только о праве граждан на обращение с жалобой в суд, аналогичное право предоставляется и организациям.

Исковые заявления об оспаривании актов (в т.ч. нормативных) налоговых органов, действий или бездействия их должностных лиц подаются организациями и индивидуальными предпринимателями в арбитражный суд; физическими лицами, не являющимися индивидуальными предпринимателями, – в суд общей юрисдикции с учетом подведомственности, установленной, соответственно, АПК РФ и ГПК РФ.

При этом согласно п. 49 Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 28 февраля 2001 г. № 5 «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации» при принятии к рассмотрению исков налогоплательщиков об обжаловании действий (бездействия) должностных лиц налоговых органов судам необходимо исходить из того, что ответчиком по такому спору истец вправе указать как конкретное должностное лицо налогового органа, так и сам налоговый орган. В данном случае следует учитывать, что истец не всегда имеет возможность предъявить иск к конкретному должностному лицу (в частности, если к моменту предъявления иска соответствующее лицо уволилось из налогового органа либо истцу не известно, какое должностное лицо обязано совершить истребуемое действие). В ходе рассмотрения искового требования, предъявленного к налоговому органу, суд вправе при наличии к тому оснований привлечь конкретное должностное лицо в качестве второго ответчика.

Согласиться с данным подходом Высшего Арбитражного Суда РФ весьма трудно, поскольку должностное лицо действует в силу своего служебного положения, и обжалуются не столько действия конкретного должностного лица, сколько действия самого налогового органа. Вместе с тем, такая позиция судами в настоящее время не поддерживается, что вызывает множество нецелесообразных вопросов о представительстве должностных лиц в суде. Представляется, что указанных проблем можно было бы избежать, если во всех случаях исходить из того, что, обжалуя действия или бездействие должностного лица налогового органа, лицо обжалует действия или бездействие самого налогового органа.

Из наиболее спорных вопросов в настоящее время является возможность обжалования в судебном порядке письменных актов-разъяснений налоговых и финансовых органов, данных по запросам налогоплательщиков.

По мнению судей, указанные акты не влекут для налогоплательщиков правовых последствий, поскольку являются трактовкой налоговым или финансовым органом законодательства о налогах и сборах. Следовательно, к ненормативным актам, которые могут быть обжалованы в арбитражном суде, они не относятся (см. Постановления ФАС ЦО от 10 декабря 2003 г. № А08-2272/02-7-9, ФАС СЗО от 22 марта 2007 г. № А56-56072/2005).

С другой стороны, отнесение их к нормативным актам также во многих случаях весьма спорно.

Как указывается в определении Верховного Суда РФ от 27 декабря 2005 г. № ГКПИ05-1625 и Письме Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина России от 3 марта 2006 г. № 03-02-07/1-47, письменные разъяснения по вопросам применения законодательства РФ о налогах и сборах не являются нормативными правовыми актами, поскольку не устанавливают правовых норм, а также не проходили в Минюсте России государственной регистрации, обязательной для нормативных правовых актов. Следовательно, они не являются обязательными для исполнения и не влекут для налогоплательщиков правовых последствий.

В то же время Высшего Арбитражного Суда РФ высказал по данному вопросу несколько иную позицию. Президиум Высшего Арбитражного Суда РФ в Решении от 26 января 2005 г. № 16141/04 «О признании недействующим Письма МНС России от 17.02.2004 № 04-2-06/127» указал, что Письмо МНС России от 17.02.2004 № 04-2-06/127 содержит признаки нормативного правового акта. Судом указано, что данное Письмо адресовано налоговым органам и направлено на установление единообразного порядка обложения суточных налогом на доходы физических лиц, который по указанию МНС России должен быть доведен до нижестоящих (подчиненных) налоговых органов, что отлича-

ет данное Письмо от разъяснений по конкретным вопросам налогоплательщиков. Указанное Письмо было признано не соответствующим НК РФ и недействующим полностью.

Из анализа указанной позиции Высшего Арбитражного Суда РФ следует, что ответы на частные запросы налогоплательщиков по вопросам применения законодательства РФ о налогах и сборах, даваемые финансовыми и налоговыми органами, не являются нормативными правовыми актами, в силу чего не могут быть обжалованы в судебном порядке. В то же время возможность судебного обжалования писем финансовых и налоговых органов сохраняется, если в них имеются признаки нормативного правового акта, т.е. установление правовых норм (правил поведения), обязательных для неопределенного круга лиц, рассчитанных на неоднократное применение и действующих независимо от того, возникли или прекратились конкретные правоотношения, предусмотренные актом.

В целом судебный порядок рассмотрения и разрешения жалобы детальному рассмотрению в рамках настоящей работы не подлежит, поскольку уже выходит за рамки налогового процесса и относится к процессу гражданскому.

Нормативные правовые акты и разъяснения законодательства

1. Конституция РФ (ст. ст. 2, 17, 45-47, 50, 52, 53, 118, 120, 125-127).
2. Налоговый кодекс РФ (часть первая).
3. Арбитражный процессуальный кодекс РФ (ст. ст. 52, 53, 189-201).
4. Гражданский процессуальный кодекс РФ (ст. ст. 45, 46, 245-261).
5. Таможенный кодекс РФ (ст. ст. 3-6, 45-56).
6. Федеральный конституционный закон от 28 апреля 1995 г. № 1-ФКЗ «Об арбитражных судах в Российской Федерации» (ст. ст. 3-5, 9, 10, 16, 24, 26, 33.1, 33.3, 34, 36).
7. Федеральный конституционный закон от 31 декабря 1996 г. № 1-ФКЗ «О судебной системе Российской Федерации» (ст. ст. 4, 19-21, 23-25).
8. Федеральный конституционный закон от 26 февраля 1997 г. № 1-ФКЗ «Об Уполномоченном по правам человека в Российской Федерации» (ст. ст. 15-18, 20-31, 34-36).
9. Закон РФ от 27 апреля 1993 г. № 4866-1 «Об обжаловании в суд действий и решений, нарушающих права и свободы граждан».
10. Закон РФ от 21 марта 1991 г. № 943-1 «О налоговых органах Российской Федерации» (ст. ст. 9, 12-14).
11. Письмо Минфина России от 3 марта 2006 г. № 03-02-07/1-47.

12. Письмо МНС России от 24 августа 2000 г. № ВП-6-18/691@ «Об обжаловании актов налоговых органов».

13. Письмо МНС России от 5 апреля 2001 г. № ВП-6-18/274@ «О порядке рассмотрения жалоб налогоплательщиков».

Судебная практика

1. Постановление Конституционного Суда РФ от 27 января 2004 г. № 1-П.

Взаимосвязанные положения п. 2 ч. 1 ст. 27, ч. 1, 2 и 4 ст. 251, ч. 2 и 3 ст. 253 ГПК РФ по своему конституционно-правовому смыслу в системе действующего нормативного регулирования не предполагают разрешение Верховным Судом РФ дел об оспаривании нормативных правовых актов Правительства РФ, принятых во исполнение полномочия, возложенного на него непосредственно федеральным законом.

Нормативное положение, содержащееся в ч. 2 и 3 ст. 253 во взаимосвязи с п. 2 ч. 1 ст. 27, ч. 1, 2 и 4 ст. 251 ГПК РФ, согласно которому признание нормативного правового акта противоречащим федеральному закону со дня принятия или иного указанного судом времени влечет за собой утрату силы этого нормативного правового акта или его части, – в части, относящейся к проверке нормативных правовых актов, которые в соответствии со ст. 125 Конституции РФ могут быть проверены в процедуре конституционного судопроизводства, – не имеют юридической силы с момента принятия и не подлежат применению.

2. Определение Конституционного Суда РФ от 3 апреля 2007 г. № 363-О-О.

Нормы ст. ст. 29, 150 и 198, рассматриваемые во взаимосвязи с ч. 1 ст. 137 НК РФ, не препятствуют обжалованию в судебном порядке актов Минфина России, если по своему содержанию они порождают право налоговых органов предъявлять требования к налогоплательщикам.

3. Определение Конституционного Суда РФ от 2 марта 2006 г. № 58-О.

Часть 1 ст. 251 ГПК РФ по своему конституционно-правовому смыслу не предполагает отказ суда, в том числе Верховного Суда РФ, в принятии заявления или возвращение заявления о признании не зарегистрированного и не опубликованного в установленном порядке акта органа государственной власти, органа местного самоуправления или должностного лица противоречащим закону полностью или в части в случае, если заявитель считает, что этот акт, как содержащий обязательные правила поведения, адресованные персонально не определенному кругу лиц и рассчитанные на многократное применение

ние, нарушает его права и свободы, гарантированные Конституцией РФ, законами и другими нормативными правовыми актами.

4. Определение Конституционного Суда РФ от 24 ноября 2005 г. № 508-О.

Утрата нормативным правовым актом силы не является препятствием для осуществления закрепленного в ст. 46 (ч. 2) Конституции РФ права – оно может быть реализовано в других установленных законодателем для конкретных категорий дел процессуальных формах, которые обусловлены характером спорных правоотношений.

Гражданин, в частности, может защитить свои права не путем оспаривания нормативных правовых актов, утративших силу к моменту его обращения в суд, а обжалуя основанные на них решения и действия (бездействие) органов власти и должностных лиц, для признания которых незаконными нет препятствий, поскольку суд, установив при рассмотрении дела несоответствие акта государственного или иного органа (в т.ч. утратившего силу) акту большей юридической силы, принимает решение в соответствии с последним.

5. Определение Конституционного Суда РФ от 12 мая 2005 г. № 244-О.

Положения п. 1 ч. 1 ст. 134 и ст. 220 во взаимосвязи со ст. 253 ГПК РФ по своему конституционно-правовому смыслу в системе действующего гражданского процессуального регулирования предполагают, что суд не может прекратить производство по делу об оспаривании нормативного правового акта, признанного по решению органа государственной власти, органа местного самоуправления или должностного лица, принявшего данный нормативный правовой акт, утратившим силу после подачи в суд соответствующего заявления, если в процессе судебного разбирательства будет установлено нарушение оспариваемым нормативным правовым актом прав и свобод заявителя, гарантированных Конституцией РФ, законами и иными нормативными правовыми актами.

6. Определение Конституционного Суда РФ от 4 декабря 2003 г. № 418-О.

Нормативные положения, содержащиеся в ст.ст. 137 и 138 НК РФ, во взаимосвязи с положениями ст.ст. 29 и 198 АПК РФ не исключают обжалование в арбитражный суд решений (актов ненормативного характера) любых должностных лиц налоговых органов и, соответственно, полномочие арбитражного суда по иску налогоплательщика проверить их законность и обоснованность.

7. Определение Конституционного Суда РФ от 5 ноября 2002 г. № 319-О.

Статья 4 НК РФ, рассматриваемая во взаимосвязи со ст.ст. 137 и 138 НК РФ, не препятствуют обжалованию в судебном порядке актов МНС России), если по своему со-

держанию они порождают право налоговых органов предъявить требования к налогоплательщикам.

При рассмотрении подобных дел суды не вправе ограничиваться формальным установлением того, кому адресован обжалуемый акт, а обязаны выяснить, затрагивает ли он права налогоплательщиков, соответствует ли актам законодательства о налогах и сборах, и должны в каждом конкретном случае реально обеспечить эффективное восстановление нарушенных прав, – иное означало бы необоснованный отказ в судебной защите, что противоречит ст. 46 Конституции РФ.

8. Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 28 февраля 2001 г. № 5 «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации» (п.°п. 48-50).

9. Информационное письмо Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 13 августа 2004 г. № 80 «О некоторых вопросах, возникающих в судебной практике при рассмотрении арбитражными судами дел об оспаривании нормативных правовых актов» (п.°п. 1-10, 12, 14, 16-17).

10. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 4 октября 2005 г. № 7445/05.

Налогоплательщик вправе оспорить нормативный правовой акт, принятый налоговым органом, несмотря на то, что у него имеется возможность оспорить в судебном порядке конкретные действия налоговых органов, основанные на положениях такого акта.

11. Определение Высшего Арбитражного Суда РФ от 25 октября 2006 г. № 12547/06.

В силу положений ч. 1 ст. 27, п. 1 ст. 29 АПК РФ во взаимосвязи с п. 1 ст. 4, ст.°ст. 137, 138 НК РФ дела об оспаривании нормативных правовых актов Минфина России по вопросам, связанным с налогообложением и со сборами, подведомственны арбитражным судам.

12. Постановление ФАС УО от 26 июня 2007 г. № Ф09-4817/07-СЗ.

Добровольное устранение налоговым органом последствий принятия незаконного решения без его отмены в установленном порядке не свидетельствует о прекращении нарушения прав и законных интересов налогоплательщиков.

13. Постановление ФАС ЗСО от 23 мая 2007 г. № Ф04-2988/2007(34252-А27-40).

Нормами НК РФ не предусмотрено обжалование действий налогового органа по систематическому направлению налогоплательщику требований или вынесению решений, не соответствующих установленным требованиям.

14. Постановление ФАС УО от 4 апреля 2007 г. № Ф09-2378/07-С2.

По смыслу п. 2 ст. 11 НК РФ адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты, рассматриваются как индивидуальные предприниматели только для целей налогообложения, а не в целях придания им того или иного процессуального статуса. Налоговые споры между налоговыми органами и частными нотариусами, а также адвокатами, учредившими адвокатские кабинеты, не подлежат рассмотрению в арбитражном суде.

15. Постановление ФАС УО от 27 марта 2007 г. № Ф09-1983/07-С2.

Наличие в законе нормы о возможности подачи в суд жалобы вне зависимости от обращения налогоплательщика в вышестоящий налоговый орган означает обязанность суда рассмотреть спор по существу и, следовательно, дать в своем решении правовую оценку обстоятельствам по делу. По смыслу закона, эта обязанность сохраняется за судом и в случае отмены налоговым органом оспариваемого ненормативного акта.

16. Постановление ФАС ДО от 10 марта 2004 г. № Ф03-А51/04-2/191.

Правомерно удовлетворено заявление о признании незаконными действий должностного лица, выразившихся в оставлении без рассмотрения жалобы истца, поскольку налоговый орган в соответствии с действующим законодательством не имеет права оставить жалобу без рассмотрения.

Литература, рекомендованная к изучению по данной теме

1. *Гудым В.Н.* Оспаривание нормативных актов как способ защиты нарушенного права налогоплательщика в арбитражном суде // *Налоги и налогообложение.* – 2006. № 6.
2. *Деготь Б.Е.* Производство по обжалованию актов налоговых органов, действий (бездействия), решений их должностных лиц // *Налоги и налогообложение.* – 2006. № 5.
3. *Дорогина Т.Н.* Если возник спор с налоговым органом... // *Арбитражный и гражданский процесс.* – 2002. № 10.
4. *Жильцов А.С.* Проблема эффективности досудебного порядка разрешения налоговых споров // *Финансовое право.* – 2005. № 9.
5. *Качанов Р.* Спор по нормативным актам, утратившим силу // *Бизнес-адвокат.* – 2006. № 22.

6. Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации. Часть первая (постатейный) / Под ред. *А.Н. Козырина*. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2005. (Комментарии к ст.°ст. 6, 137-142).
7. Комментарий к Таможенному кодексу Российской Федерации. – 2-е изд., перераб. и доп. / Под ред. *А.Н. Козырина*. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2005. (Комментарии к ст.°ст. 3-6, 45-56).
8. *Кузнеченкова В.Е.* Право на обжалование в системе категорий налогового процесса // *Финансовое право*. – 2004. № 5.
9. *Лазарев В.Г.* Некоторые вопросы применения статьи 198 АПК РФ при рассмотрении споров, вытекающих из налоговых правоотношений // *Адвокатская практика*. – 2004. № 6.
10. *Лермонтов Ю.М.* Обжалование актов налоговых органов, действий, бездействия их должностных лиц // *Право и экономика*. – 2005. № 4.
11. Постатейный комментарий к Закону РФ «О налоговых органах Российской Федерации» / Под общ. ред. проф. *А.А. Ялбулганова*. – М.: Городец, 2007. (Комментарии к ст.°ст. 9, 12-14).
12. *Салищева Н.Г., Хаманева Н.Ю.* Административная юстиция, административное судопроизводство // *Государство и право*. – 2002. № 1.
13. *Сорокин В.Д.* Административно-процессуальное право: Учебник. – СПб.: Юридический центр Пресс, 2004. – С. 347-354, 378-396.
14. *Усанов В.Е.* Проблемы формирования административной юстиции в России. – http://pravogizn.h1.ru/KSNews/PIG_idx18.htm.

Задания

1. Определите соответствие между приведенными терминами и определениями.

Термины:

- 1) нормативный правовой акт;
- 2) ненормативный правовой акт;
- 3) правоприменительный акт;
- 4) правоприменительный акт-документ;
- 5) правоприменительный акт-действие.

Определения:

а) официальное решение компетентного органа по конкретному юридическому делу, которое содержит государственно-властное веление, выраженное в определенной форме и направленное на индивидуальное регулирование общественных отношений;

б) акт, устанавливающий, изменяющий или отменяющий права и обязанности конкретных лиц;

в) решение компетентного органа, составленное в письменной форме;

г) решение компетентного органа, не составленное в письменной форме;

д) акт, устанавливающий, изменяющий или отменяющий правила поведения, обязательные для неопределенного круга лиц, рассчитанные на неоднократное применение, действующие независимо от того, возникли или прекратились конкретные правоотношения, предусмотренные актом.

2. Налогоплательщик направил в вышестоящий налоговый орган жалобу на акт налогового органа, действия или бездействие должностного лица налогового органа. В какой срок должна быть рассмотрена такая жалоба и принято решение? Какие изменения были внесены в НК РФ в части сроков рассмотрения жалоб на акты налоговых органов, действия или бездействие их должностных лиц Федеральным законом от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ?

3. В каком порядке в настоящее время налогоплательщик имеет право обжаловать решение руководителя налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, принятое по результатам выездной налоговой проверки? Какие изменения были внесены в порядок обжалования указанных актов налоговых органов Федеральным законом от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ? Когда они вступают в силу?

4. По результатам проведенной налоговой проверки налогоплательщик решением налогового органа был привлечен к налоговой ответственности. Налогоплательщик обратился в прокуратуру с жалобой на решение налогового органа, как на противоречащее НК РФ и другим актам законодательства о налогах и сборах. Прокурор, рассматривавший жалобу, посчитал доводы налогоплательщика правомерными и в порядке ст. 23 Федерального закона от 17 января 1992 г. № 2202-1 «О прокуратуре Российской Федерации» принес протест на решение налогового органа как на противоречащее НК РФ и другим актам законодательства о налогах и сборах. Имеет ли право руководитель налогового органа отменить собственное решение на основании протеста прокурора?

5. Вправе ли налогоплательщик обжаловать решение о взыскании недоимки (пеней и штрафов) за счет безналичных денежных средств налогоплательщика без оспаривания требования об исполнении обязанности по уплате налога (пеней и штрафов)?

6. Банк решением налогового органа был привлечен к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах. После получения указанного решения банк подал на него жалобу в вышестоящий налоговый орган, указав, что решение противоречит положениям НК РФ и нарушает права банка. Однако вышестоящий налоговый орган рассматривать жалобу отказался.

Правомерен ли отказ налогового органа в рассмотрении жалобы?

7. Организация осуществила экспортные поставки товаров в Узбекистан. Для подтверждения обоснованности использования по НДС налоговой ставки 0% налоговая инспекция потребовала представления платежных документов покупателя. При этом организации было отказано в возмещении НДС по ставке 0% ввиду того, что платежные поручения покупателя оформлены не в соответствии с требованиями российского законодательства. В частности, не указан ИНН плательщика, а также не совпадают реквизиты грузовой таможенной декларации, указанной в платежном поручении и представленной в российские таможенные органы. Организация обратилась в суд с жалобой на действия налогового органа.

Какое решение должен принять суд?

8. Налогоплательщик НДФЛ направил в налоговую инспекцию письменное заявление о предоставлении имущественного налогового вычета, связанного с приобретением квартиры на территории РФ, по доходам, полученным по основному месту работы. Налоговая инспекция в предоставлении налогового вычета отказала, мотивировав свое решение тем, что при камеральной проверке представленных для получения налогового вычета декларации и документов было установлено, что организация-работодатель не перечислила в бюджет удержанный налог. Налогоплательщик обжаловал решение налоговой инспекции в районный суд по месту своего жительства в соответствии с правилами ГПК РФ.

Какое решение должен принять суд?

Контрольные вопросы

1. Право на обжалование в системе категорий налогового процесса.
2. Объекты и предмет обжалования в сфере налогообложения.
3. Субъекты производства по обжалованию в сфере налогообложения.
4. Административный порядок и сроки обжалования.
5. Судебный порядок и сроки обжалования. Подведомственность дел по налогово-правовым жалобам и спорам в соответствии с арбитражным процессуальным и гражданским процессуальным законодательством РФ.

Тематика эссе

1. Объекты обжалования в сфере налогообложения: понятие и классификация.
2. Обжалование письменных актов-разъяснений финансовых и налоговых органов: вопросы теории и практики.
3. Обжалование незарегистрированных и неопубликованных актов налоговых органов как форма защиты прав и законных интересов налогоплательщиков.

Глава 5

Регистрационное производство

В настоящее время ФНС России и ее территориальные органы являются регистрирующим органом в двух аспектах: в административном и налоговом процессах. В административном процессе ФНС России наделена полномочиями по осуществлению государственной регистрации юридических лиц и физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей (Постановление Правительства РФ от 30 сентября 2004 г. № 506 «Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе»). В налоговом процессе налоговые органы осуществляют учет налогоплательщиков в соответствии со ст. 83 НК РФ. Регистрационное производство в налоговом процессе является предварительной формой контроля, то есть его цели напрямую связаны с контролем за исполнением законодательства о налогах и сборах.

Согласно ст. 83 НК РФ учету подлежат все налогоплательщики: организации и физические лица, в том числе индивидуальные предприниматели. Перечисленные лица становятся на учет по месту нахождения организации, месту нахождения ее обособленных подразделений, месту жительства физического лица, по месту нахождения принадлежащего им недвижимого имущества и транспортных средств.

Постановка на учет в налоговом органе организаций и индивидуальных предпринимателей осуществляется независимо от наличия обстоятельств, с которыми НК РФ связывает возникновение обязанности по уплате налога или сбора (п. 2 ст. 83 НК РФ). Поскольку данный пункт распространяется только на организации и индивидуальных предпринимателей, физические лица становятся на учет в налоговых органах только при наличии обстоятельств, с которыми НК РФ связывает возникновение обязанности по уплате налога или сбора. При этом следует учитывать, что категория «индивидуальные предприниматели» используется в НК РФ в более широком смысле, чем в гражданских правоотношениях. Согласно ст. 11 НК РФ индивидуальные предприниматели – это:

- физические лица, зарегистрированные в установленном порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность;
- главы крестьянских (фермерских) хозяйств;
- физические лица, не зарегистрировавшиеся в качестве индивидуальных предпринимателей, но осуществляющие предпринимательскую деятельность (они не вправе ссылаться на то, что не являются индивидуальными предпринимателями, при исполнении налоговых обязанностей).

Постановка на учет физических лиц и организаций **по месту нахождения недвижимого имущества и транспортных средств** происходит на основании сведений, полученных от различных органов в соответствии со ст. 85 НК РФ (от органов, осуществляющих государственную регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним; от органов, регистрирующих транспортные средства). П. 5 ст. 83 НК РФ конкретизирует, что в отдельных случаях является местом нахождения имущества:

<i>Имущество</i>	<i>Место нахождения</i>
морские, речные, воздушные транспортные средства	место (порт) приписки; если его нет – место государственной регистрации; если нет места приписки и места государственной регистрации, – место нахождения (жительства) собственника
иные транспортные средства	место государственной регистрации, если его нет, – место нахождения (жительства) собственника
недвижимое имущество	место фактического нахождения имущества

Ст. 83 НК РФ конкретизирует постановку на учет физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями:

1. Постановка на учет нотариуса, занимающегося частной практикой, происходит по месту жительства на основании сведений, полученных от органов юстиции, выдающих лицензии на право нотариальной деятельности и наделяющих нотариусов полномочиями.
2. Постановка на учет адвоката осуществляется по месту его жительства на основании сведений, сообщаемых адвокатскими палатами субъектов Российской Федерации.
3. Постановка на учет физического лица может также происходить по заявлению самого налогоплательщика.

Во всех перечисленных случаях налоговый орган обязан незамедлительно уведомить физическое лицо о постановке его на учет.

Общий порядок постановки на учет определен в ст. 84 НК РФ.

Отдельно следует рассмотреть следующие случаи постановки на учет организации:

- по месту нахождения обособленных подразделений;
- постановка на учет крупнейших налогоплательщиков;
- постановка на учет иностранных организаций и иностранных граждан;
- при выполнении соглашений о разделе продукции.

§ 1. Постановка на учет по месту нахождения обособленных подразделений

Организация, в состав которой входят обособленные подразделения, расположенные на территории России, обязана встать на учет в налоговом органе по месту нахождения каждого своего обособленного подразделения.

Согласно ст. 11 НК РФ обособленное подразделение – это любое территориально обособленное от нее подразделение, по месту нахождения которого оборудованы стационарные места. При этом не имеет значения, отражено ли создание обособленного подразделения в учредительных или иных организационно-распорядительных документах организации. Также не играют роль полномочия, которыми наделяется создаваемое обособленное подразделение. Рабочее место считается стационарным, если оно создается на срок более 1 месяца. Таким образом, ключевыми признаками обособленного подразделения в целях постановки на учет являются:

- территориальная обособленность;
- наличие оборудованных стационарных рабочих мест более одного месяца.

Под территориальной обособленностью арбитражные суды понимают расположение структурного подразделения организации географически отдельно от головной организации и за пределами административно-территориальной единицы ее регистрации, подконтрольной тому или иному налоговому органу. Подразделение является территориально обособленным от головной организации в том случае, если оно находится на территории, где налоговый учет и налоговый контроль осуществляет иной налоговый орган, нежели тот, в котором организация состоит на учете в качестве налогоплательщика (Постановление ФАС СКО от 29 ноября 2006 г. № Ф08-6161/2006-2552А).

В соответствии с Трудовым кодексом Российской Федерации от 30 декабря 2001 г. № 197-ФЗ рабочее место – это место, где работник должен находиться или куда ему необходимо прибыть в связи с его работой и которое прямо или косвенно находится под контролем работодателя. Под оборудованностью подразумевается создание всех необходимых для исполнения трудовых обязанностей условий.

Создание организацией одного рабочего места вне места ее нахождения является основанием для постановки на учет в налоговом органе по месту нахождения этого обособленного подразделения.

Заявление о постановке на учет подается в течение одного месяца со дня создания обособленного подразделения в налоговый орган по месту нахождения подразделения, если организация не состоит на учете в этом муниципальном образовании по другим основаниям. В иных случаях постановка на учет происходит на основании письменного сообщения, представляемого организацией. Если было создано несколько обособленных подразделений в одном муниципальном образовании, но на территориях, подведомственных разным налоговым органам, постановка на учет может быть осуществлена по месту нахождения одного подразделения.

§ 2. Постановка на учет крупнейших налогоплательщиков

Согласно абз. 3 п. 1 ст. 83 НК РФ Минфин России может устанавливать особенности постановки на учет крупнейших налогоплательщиков. Критерии отнесения налогоплательщиков к категории крупнейших установлены Приказом ФНС России от 16 мая 2007 г. № ММ-3-06/308@ «О внесении изменений в Приказ МНС России от 16 апреля 2004 г. № САЗ-3-30/290@». Для того чтобы организация была признана крупнейшим налогоплательщиком, она должна соответствовать одному из двух критериев:

- показатели финансово-экономической деятельности за отчетный год из бухгалтерской и налоговой отчетности (суммарный объем начислений федеральных налогов, суммарный объем выручки (дохода), величина активов, среднесписочная численность, доля вклада учредителя (государства));
- взаимозависимость между организациями (организация может оказывать влияние согласно ст. 20 НК РФ на условия или экономические результаты основного вида деятельности организации, имеющей высокие финансово-экономические показатели).

Особенности постановки на учет крупнейших налогоплательщиков установлены Приказом Минфина России от 11 июля 2005 г. № 85н «Об утверждении особенностей постановки на учет крупнейших налогоплательщиков». Постановка на учет таких налогоплательщиков может осуществляться только в межрегиональной (межрайонной) инспекции ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам. Процедура постановки на учет налогоплательщика в этой инспекции начинается с запроса, отправляемого в инспекцию, где налогоплательщик уже зарегистрирован. Налоговый орган по месту нахождения организации отправляет в пятидневный срок запрашиваемые документы, и межрегиональная

(межрайонная) инспекция по крупнейшим налогоплательщикам направляет заказным письмом уведомление о постановке на учет в качестве крупнейшего налогоплательщика. Если на территории субъекта Российской Федерации нет межрайонной инспекции по крупнейшим налогоплательщикам, то налоговый орган по месту нахождения организации выдает организации уведомление о постановке на учет в налоговом органе в качестве крупнейшего налогоплательщика. При этом код постановки на учет (КПП) должен содержать значение 50.

Сведения о постановке на учет крупнейшего налогоплательщика включаются в Единый государственный реестр налогоплательщиков.

§ 3. Постановка на учет иностранных организаций и иностранных граждан

Особенности учета иностранных организаций определены в Приказе МНС России от 7 апреля 2000 г. № АП-3-06/124. При наличии определенных оснований учету в налоговых органах подлежат:

- иностранные организации (иностранное юридическое лицо, компания, фирма, иные корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, а также любые другие организации, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств);
- международные организации (созданные на основе международного договора, обладающие международной правосубъектностью, имеющие статус юридического лица, располагающие в России своими филиалами и представительствами);
- дипломатические и приравненные к ним представительства.

Иностранные организации встают на учет в России только при наличии определенных оснований, указанных в Приказе МНС России:

1. При осуществлении иностранной организацией деятельности на территории России через филиалы и представительства, другие обособленные подразделения.

Если организация осуществляет или намеревается осуществлять деятельность в России более 30 календарных дней в году, она обязана встать на учет. При этом не играет роли, период в 30 дней – это по совокупности или непрерывно.

2. При наличии у иностранных и международных организаций на территории России недвижимого имущества или транспортных средств, принадлежащих на праве собственности или на правах владения и (или) пользования и (или) распоряжения.

3. При открытии счета в банке – по месту постановки на учет банка (или его филиала). По этому основанию организация должна встать на учет, если отсутствуют другие основания.

Если иностранная или международная организация занимается деятельностью на территории России в течение периода, не превышающего 30 календарных дней (непрерывно или по совокупности), учет происходит на основании уведомления. Уведомление направляется иностранными и международными организациями до начала осуществления деятельности в России. Также на основании уведомлений происходит учет иностранных и международных организаций, получающих доходы от источников в Российской Федерации, не относящихся к их отделениям; учет иностранных организаций, которые образуют постоянные представительства; учет организаций, имеющих движимое имущество, не относящееся к отделениям и представительствам (для налога на имущество).

В соответствии с Приказом МНС России иностранная организация должна встать на учет в налоговых органах по месту нахождения каждого подразделения, если эти подразделения находятся на территориях, подконтрольных разным налоговым органам. Если же подразделения открываются на территории, подконтрольной одному налоговому органу, то иностранная организация должна проинформировать об этом налоговый орган.

Следует обратить внимание, что на уплату некоторых налогов открытие отделений на территориях, подконтрольных разным налоговым органам, не оказывает влияние. Например, согласно п. 3 ст. 144 НК РФ, иностранные организации, имеющие на территории России несколько подразделений, самостоятельно выбирают отделение, по месту налоговой регистрации которого они будут представлять налоговые декларации и уплачивать НДС в целом по операциям всех отделений. О своем выборе иностранная организация уведомляет налоговые органы по месту нахождения всех своих подразделений.

Особенности учета иностранных организаций существуют и при заключении ими соглашений о разделе продукции (см. § 4).

§ 4. Постановка на учет при выполнении соглашений о разделе продукции

Особенности учета налогоплательщиков при выполнении соглашений о разделе продукции устанавливаются главой 26.4 НК РФ. Согласно ст. 346.41 НК РФ налогоплательщики должны встать на учет по месту нахождения участка недр, предоставленного инвестору в пользование на условиях соглашения. Если участок недр расположен на континентальном шельфе и (или) в пределах исключительной экономической зоны, поста-

новка на учет осуществляется по месту нахождения налогоплательщика. Заявление о постановке на учет подается в течение 10 дней с момента заключения соглашения.

МНС России установил особенности учета иностранных организаций, выступающих в качестве инвестора по соглашению о разделе продукции или оператора соглашения (Приказ МНС России от 17 марта 2004 г. № САЭ-3-09/207). Постановка на учет таких организаций производится по месту нахождения участка недр или в субъекте Российской Федерации, который примыкает к району континентального шельфа и (или) исключительной экономической зоны (если участок находится на этих территориях). Если в качестве инвестора выступает объединение лиц, не имеющее статуса юридического лица, то каждая иностранная организация в составе этого объединения должна встать на учет. Налоговый орган осуществляет постановку на учет в течение 5 дней.

§ 5. Иные особенности постановки на учет

Многие главы второй части НК РФ предусматривают особенности постановки на учет или регистрации в связи с уплатой отдельных видов налогов.

Так, например, лицам, осуществляющим операции с денатурированным этиловым спиртом и прямогонным бензином, управление ФНС России по субъекту или межрегиональная инспекция по крупнейшим налогоплательщикам выдает свидетельства о регистрации. Порядок выдачи, отказ в выдаче свидетельства о регистрации, правила приостановления и возобновления его действия, аннулирования установлены Приказом Минфина России от 9 октября 2006 г. № 125н. Такая регистрация осуществляется в целях контроля над уплатой акциза.

Согласно ст. 335 НК РФ налогоплательщики, получившие лицензию (разрешение) на пользование участком недр, должны в течение 30 календарных дней встать на учет:

- по месту нахождения участка недр либо
- по месту нахождения организации или по месту жительства физического лица,

если добыча полезных ископаемых производится на континентальном шельфе или в исключительной экономической зоне, а также за пределами России, если добыча происходит на территориях под юрисдикцией России.

Более подробно порядок постановки на учет в целях уплаты налога на добычу полезных ископаемых описан в Приказе МНС России от 31 декабря 2003 г. № БГ-3-09/731.

От процедуры регистрации организаций и физических лиц в целях контроля за исполнением законодательства о налогах и сборах следует отличать регистрацию объектов налогообложения. Подобная процедура предусмотрена ст. 366 НК РФ для налога на игор-

ный бизнес. Игровые столы, игровые автоматы, кассы тотализаторов, кассы букмекерских контор должны быть зарегистрированы по месту установки этих объектов налогообложения не позднее, чем за 2 дня до даты их установки. Налогоплательщик подает заявление налоговый орган, а налоговый орган, в свою очередь, выдает ему свидетельство о регистрации объекта. При этом если объекты устанавливаются на территории субъектов Российской Федерации, где налогоплательщик данного налога еще не зарегистрирован, он обязан встать на учет в срок не позднее, чем за два дня до даты установки каждого объекта. В налоговых органах в обязательном порядке также регистрируются любые изменения количества объектов налогообложения.

Таким образом, у налогоплательщика налога на игорный бизнес возникает две обязанности, если он устанавливает игровые столы и автоматы, кассы тотализатора и кассы букмекерских контор в другом субъекте Российской Федерации, где он еще не состоит на учете в налоговом органе. Во-первых, налогоплательщик должен встать на учет в этом субъекте Российской Федерации. Особенности постановки на учет установлены Приказом Минфина России от 8 апреля 2005 г. № 55н «О порядке постановки на учет налогоплательщиков налога на игорный бизнес». Во-вторых, налогоплательщик должен зарегистрировать объекты налогообложения.

§ 6. Ответственность за нарушение требований о постановке на учет

НК РФ предусматривает ответственность за нарушение требований о постановке на учет. Статьи 116 и 117 НК РФ устанавливают следующие составы налоговых правонарушений:

- нарушение срока постановки на учет;
- уклонение от постановки на учет.

Нарушение срока подачи заявления о постановке на учет влечет штраф в размере 5 тысяч рублей. Если налогоплательщик не подал заявление в течение срока, превышающего 90 календарных дней, штраф будет составлять 10 тысяч рублей.

Ведение деятельности организацией или индивидуальным предпринимателем влечет взыскание штрафа в размере 10 процентов от доходов, полученных в период такой деятельности, но не менее 20 тысяч рублей. Квалифицированный состав – ведение деятельности без постановки на учет более 90 календарных дней – предусматривает ответственность в виде штрафа 20 процентов доходов, но не менее 40 тысяч рублей.

Следует учитывать, что указанная ответственность наступает за несоблюдение требований постановки на учет самих налогоплательщиков, а не принадлежащего им имуще-

ства. Следовательно, налогоплательщик, который уже встал на учет в налоговый орган по одному какому-то основанию, не может быть привлечен к ответственности за неподачу повторного заявления о повторной постановке на учет в том же самом налоговом органе, но по иному основанию.

Составы правонарушений, предусмотренные ст. 116 и ст. 117 НК РФ, обладают спецификой. Ст. 83 НК РФ устанавливает несколько оснований постановки на учет (при создании обособленных подразделений, при наличии недвижимого имущества, транспортных средств). Если налогоплательщик не выполнил обязанность по постановке на учет по какому-либо одному основанию, но уже состоит на учете в каком-нибудь налоговом органе, он не может быть привлечен к ответственности за уклонение от постановки на учет. Ответственность, предусмотренная ст. 117 НК РФ, наступает только в том случае, если организация или индивидуальный предприниматель вообще не состоит на учете ни в одном налоговом органе ни по одному из оснований.

От указанных выше двух составов нарушения требований о постановке на учет налогоплательщиков следует отличать ответственность, предусмотренную ст. 129.2 НК РФ: нарушение порядка регистрации объектов игорного бизнеса. Данная статья была введена в 2006 году Федеральным законом от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ и действует с 1 января 2007 года. Она устанавливает ответственность за нарушение порядка регистрации в налоговых органах объектов налогообложения налогом на игорный бизнес либо порядка регистрации изменений количества названных объектов. Такие нарушения влекут штраф в трехкратном размере ставки налога на игорный бизнес для соответствующего объекта либо в шестикратном размере ставки, если нарушение было совершено более одного раза. Налог на игорный бизнес является региональным налогом, поэтому ставка данного налога может различаться в субъектах Российской Федерации. НК РФ в ст. 369 устанавливает пределы размера ставок, внутри которых субъект может выбирать конкретную величину. Если же законом субъекта Российской Федерации не установлены ставки, то применяются ставки, предусмотренные п. 2 ст. 369 НК РФ.

Как уже отмечалось выше (см. § 5), налогоплательщик налога на игорный бизнес несет две обязанности, связанные с налоговым учетом. Во-первых, налогоплательщик, не состоящий на учете в налоговых органах на территории того субъекта Российской Федерации, где устанавливаются объекты налогообложения, обязан встать на учет в налоговых органах по месту установки такого объекта (таких объектов) налогообложения. Во-вторых, налогоплательщик должен зарегистрировать устанавливаемые им объекты налогообложения, а также любое изменение в их количестве. Каждой из этих обязанностей

корреспондирует ответственность. Если налогоплательщик нарушит срок постановки на учет или вообще не встанет на учет, к нему должна быть применена ответственность в соответствии со ст. ст. 116, 117 НК РФ соответственно (за нарушение срока подачи заявления либо за уклонение от постановки на учет). Если налогоплательщик налога на игорный бизнес не зарегистрировал объекты налогообложения либо изменения в их количестве, он понесет ответственность, предусмотренную ст. 129.2 НК РФ (за нарушение порядка регистрации объектов игорного бизнеса).

Нормативные правовые акты и разъяснения законодательства

1. Налоговый кодекс РФ (части первая и вторая).
2. Постановление Правительства РФ от 30 сентября 2004 г. № 506 «Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе».
3. Постановление Правительства РФ от 26 февраля 2004 г. № 110 «О совершенствовании процедур государственной регистрации и постановки на учет юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» (вместе с «Правилами ведения Единого государственного реестра налогоплательщиков», «Правилами взаимодействия регистрирующих органов при государственной регистрации юридических лиц в случае их реорганизации»).
4. Приказ ФНС России от 16 мая 2007 г. № ММ-3-06/308@ «О внесении изменений в Приказ МНС России от 16.04.2004 г. № САЭ-3-30/290@».
5. Приказ ФНС России от 1 декабря 2006 г. № САЭ-3-09/826@ «Об утверждении форм документов, используемых при постановке на учет и снятии с учета российских организаций и физических лиц».
6. Приказ Минфина России от 9 октября 2006 г. № 125н «Об утверждении порядка выдачи свидетельств о регистрации организации, совершающей операции с денатурированным этиловым спиртом».
7. Приказ Минфина России от 11 июля 2005 г. № 85н «Об утверждении особенностей постановки на учет крупнейших налогоплательщиков».
8. Приказ Минфина России от 8 апреля 2005 г. № 55н «О порядке постановки на учет налогоплательщиков налога на игорный бизнес».
9. Приказ МНС России от 16. апреля 2004 г. № САЭ-3-30/290@ «Об организации работы по налоговому администрированию крупнейших налогоплательщиков и утверждении критериев отнесения российских организаций - юридических лиц к крупнейшим налогоплательщикам, подлежащим налоговому администрированию на федеральном и региональном уровнях».

10. Приказ МНС России от 17 марта 2004 г. № САЭ-3-09/207 «Об утверждении форм документов, используемых при учете налогоплательщиков при выполнении соглашений о разделе продукции, а также особенностей учета иностранных организаций, выступающих в качестве инвестора по соглашению о разделе продукции или оператора соглашения».

11. Приказ МНС России от 31 декабря 2003 г. № БГ-3-09/731 «Об утверждении особенностей постановки на учет в налоговом органе организации или индивидуального предпринимателя в качестве налогоплательщика налога на добычу полезных ископаемых».

12. Приказ МНС России от 7 апреля 2000 г. № АП-3-06/124 «Об утверждении положения об особенностях учета в налоговых органах иностранных организаций».

Судебная практика

1. Определение Конституционного Суда РФ от 8 ноября 2005 г. № 438-О.

Материальные издержки крупнейших налогоплательщиков могут рассматриваться как адекватные социально необходимому результату при условии их обоснованности и соразмерности имущественному положению налогоплательщика.

Процедура постановки на учет крупнейших налогоплательщиков осуществляется без участия налогоплательщиков, не влечет для них неблагоприятные имущественные последствия или нарушение их прав. При осуществлении такого учета сохраняются гарантии, предусмотренные в рамках налогового контроля. Вместе с тем, полномочия налоговых органов должны осуществляться с надлежащей степенью взаимодействия, с тем, чтобы исключить возможность проведения параллельных контрольных процедур и, как следствие, возложения на крупнейших налогоплательщиков дополнительных обременений, связанных с выполнением требований сразу нескольких налоговых органов.

2. Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 28 февраля 2001 г. № 5 «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации».

Учитывая, что ст. 83 НК РФ регламентирует порядок постановки на налоговый учет самих налогоплательщиков, а не принадлежащего им имущества, на налогоплательщика, вставшего на налоговый учет в конкретном налоговом органе по одному из предусмотренных ст. 83 НК РФ оснований, не может быть возложена ответственность за неподачу заявления о повторной постановке на налоговый учет в том же самом налоговом органе по иному упомянутому в этой статье основанию.

3. Информационное письмо Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 22.12.2005 № 98 «Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации» (п.°п. 10-12).

4. Постановление ФАС МО от 18 июня 2007 г. № КА-А40/5386-07.

Уклонение от постановки на учет (ст. 117 НК РФ) характеризуется прямым умыслом и состоит в уклонении от постановки на учет как таковом, независимо от причины постановки на учет. Буквальное значение этой нормы состоит в наказании лица, являющегося налогоплательщиком в силу закона, но уклоняющегося от учета в этом качестве в налоговых органах. Если налогоплательщик уже состоит на учете в другом налоговом органе, но по иному основанию, ответственность по ст. 117 НК РФ не наступает.

5. Постановление ФАС ЗСО от 13 февраля 2007 г. № Ф04-210/2007(31193-А81-3).

Срок подачи заявления о постановке на учет по месту нахождения обособленного подразделения исчисляется не с момента принятия решения о создании обособленного подразделения, а с момента оборудования организацией территориально обособленного стационарного места для осуществления деятельности через свое обособленное подразделение.

6. Постановление ФАС СКО от 29 ноября 2006 г. № Ф08-6161/2006-2552А.

Форма организации работ (вахтовый метод или командировка), срок нахождения конкретного работника на созданном организацией стационарном рабочем месте не имеют правового значения для постановки на учет юридического лица по месту нахождения его обособленного подразделения.

7. Постановление ФАС ЗСО от 24 октября 2006 г. № Ф04-7059/2006(27802-А67-7).

Налогоплательщик регистрирует игровые столы и автоматы в налоговом органе по месту установки данных объектов налогообложения. Установка игровых автоматов не означает создание обособленного подразделения, следовательно, обязанности по постановке на учет в соответствии со ст. 83 НК РФ не возникает.

8. Постановление ФАС СЗО от 16 октября 2006 г. № А05-3071/2006-33.

Строительная площадка не является самостоятельным налогоплательщиком, поэтому в счете-фактуре должны указываться ИНН и адрес иностранной организации, осуществляющей деятельность на территории Российской Федерации через постоянное представительство. В понятие иностранной организации включаются иностранные юридические лица, их филиалы и представительства (ст. 11 НК РФ).

9. Постановление ФАС СКО от 31 марта 2006 г. № Ф08-1149/2006-489А.

Если организация осуществляет локальные работы вахтовым методом без организации стационарных (постоянных) рабочих мест, сотрудники организации направляются к месту производства работ временно (служебные командировки), налогоплательщик не имеет в этом субъекте Российской Федерации объектов недвижимого имущества и не арендует помещения (где могли бы быть рабочие места), то такая деятельность не образует обособленного подразделения.

10. Постановление ФАС ДО от 12 октября 2005 г. № Ф03-А04/05-2/3094.

Обязанность у банка как налогоплательщика по постановке на налоговый учет по месту нахождения обособленного подразделения возникает с даты получения разрешения на осуществление банковской деятельности через дополнительный офис.

Литература, рекомендованная к изучению по данной теме

1. Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации. Часть первая (постатейный) / Под ред. А.Н. Козырина. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2005. (Комментарии к ст.°ст. 83, 84).

Задания

1. Должна ли организация встать на учет по месту нахождения недвижимого имущества, принадлежащего ей на праве хозяйственного ведения или оперативного управления?

2. Каковы признаки обособленного подразделения, при наличии которых налогоплательщик должен встать на учет по месту нахождения созданного обособленного подразделения:

- территориальная обособленность;
- создание отражено в учредительных документах;
- оборудованы стационарные места (срок – более одного месяца);
- подразделение создано в форме филиала или представительства.

3. В каком налоговом органе (по уровню) налогоплательщик, относящийся к категории крупнейших, подлежит постановке на учет:

- в управлении ФНС России;
- в межрегиональной (межрайонной) инспекции;
- в ФНС России.

4. В каких случаях физическое лицо подлежит постановке на учет в налоговом органе:

- физическое лицо зарегистрировано в качестве индивидуального предпринимателя;
- физическому лицу принадлежит недвижимое имущество на праве собственности;
- физическое лицо подает налоговую декларацию по НДФЛ;
- физическому лицу принадлежит на праве собственности транспортное средство;
- физическое лицо получило лицензию на право нотариальной деятельности и назначено на должность нотариуса;
- физическое лицо подало заявление о постановке на учет.

5. Какие из перечисленных субъектов должны встать на учет в налоговых органах при наличии оснований, предусмотренных Приказом МНС России «Об утверждении положения об особенностях постановки на учет иностранных организаций»:

- только иностранные организации, к которым относятся иностранные юридические лица, компании, фирмы и прочие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, и любые другие организации, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств;
- международные организации (обладающие международной правосубъектностью, созданные на основании международного договора, имеющие статус юридического лица) и дипломатические и приравненные к ним представительства;
- иностранные организации, международные организации, дипломатические и приравненные к ним представительства;
- только дипломатические и приравненные к ним представительства.

6. Какие составы предусматривает НК РФ за нарушение правил постановки на учет налогоплательщиков:

- нарушение порядка регистрации объектов игорного бизнеса;
- нарушение срока постановки на учет;
- ведение деятельности без постановки на учет.

7. Налогоплательщик, занимающийся игорным бизнесом, стоит на учете в г. Москва. Он установил игровые автоматы в Московской области в нескольких городах. Налоговую декларацию налогоплательщик подал в Москве. Налоговый орган в ходе камеральной налоговой проверки принял решение о привлечении к ответственности налогоплательщика за непредставление деклараций по обособленным подразделениям (то есть по месту установки игровых автоматов в Московской области).

Правомерно ли решение налогового органа?

8. Налогоплательщик, созданный в 2006 году, получил уведомление от налогового органа о постановке на учет в межрайонной инспекции ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам в связи с тем, что налогоплательщик подпадает под категорию крупнейших.

Может ли налогоплательщик оспорить данное уведомление? Нарушает ли постановка на учет в межрайонной инспекции по крупнейшим налогоплательщикам права налогоплательщика?

9. Налогоплательщик установил игровые автоматы 2 июня 2006 года. Однако использовать их по назначению он начал 16 июня 2006 года. Ответьте на следующие вопросы:

а. Когда (укажите дату) налогоплательщик должен был зарегистрировать данные объекты налогообложения?

б. Играет ли какую-нибудь роль тот факт, что использоваться игровые автоматы начали только две недели с момента их установки?

в. Будет ли налогоплательщик привлечен к ответственности? Если да, то какова будет ответственность (укажите статью НК РФ)?

г. Если налогоплательщик установил игровые автоматы в субъекте Российской Федерации, где он еще не состоит на учете, какие действия налогоплательщик должен был совершить? К какой ответственности он еще может быть привлечен (укажите статьи НК РФ)?

Контрольные вопросы

1. Общий порядок постановки на учет.

2. Постановка на учет по месту нахождения обособленных подразделений. С какого момента обособленное подразделение считается созданным?
3. В каких случаях иностранная организация должна встать на учет в налоговых органах Российской Федерации?
4. Каковы критерии отнесения налогоплательщиков к категории крупнейших? Актом какого уровня данные критерии установлены?
5. Каковы особенности постановки на учет в целях НДС и при выполнении соглашений о разделе продукции?
6. По каким налогам НК РФ устанавливает особенности постановки на учет? Как можно объяснить наличие этих особенностей?
7. Какова налоговая ответственность за нарушение требований о постановке на учет?

Тематика эссе

1. Регистрационное производство в административном и налоговом процессах.
2. Полномочия ФНС России по регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей и по учету налогоплательщиков.

Глава 6

Исполнительное производство

Исполнительное производство – это процедура исполнения налогоплательщиком обязанности по уплате налога в добровольном или принудительном порядке. Под добровольным исполнением не следует понимать возможность волеизъявления налогоплательщика относительно осуществления им обязанности платить или не платить налог. Налоговая обязанность выполняется в добровольном порядке, если к обязанному лицу не применяются какие-либо меры государственного принуждения с целью заставить его правильно и своевременно уплатить налог.

Обязанность каждого платить законно установленные налоги предусмотрена ст. 57 Конституции РФ. Данная статья закрепляет не только саму обязанность, но и предусматривает определенные гарантии соблюдения прав налогоплательщика. Налогоплательщик обязан платить только те налоги, которые установлены в соответствии с законом. Ст. 17 НК РФ указывает, что налог считается установленным лишь в том случае, когда определены налогоплательщики и следующие элементы налогообложения:

- объект налогообложения;
- налоговая база;
- налоговый период;
- налоговая ставка;
- порядок исчисления налога;
- порядок и сроки уплаты налога.

Следовательно, если какой-либо из указанных обязательных элементов налогообложения не определен и никак не регулируется, обязанность по уплате данного налога не возникает.

Налогоплательщик не обязан платить налог, не предусмотренный НК РФ. Такое положение вытекает из требования п. 5 ст. 12 НК РФ, в соответствии с которым не могут устанавливаться федеральные, региональные, местные налоги и сборы, не предусмотренные НК РФ, в частности, ст. ст. 13-15 НК РФ.

Обязанность по уплате налога или сбора возникает, изменяется и прекращается при наличии оснований, установленных законодательством о налогах и сборах. Обязанность по уплате конкретного налога или сбора возлагается на налогоплательщика или плательщика сбора с момента возникновения установленных обстоятельств, предусматривающих уплату налога или сбора. Таким основанием является соответствие организации или фи-

зического лица признакам налогоплательщика по тому или иному налогу, а также наличие у него объекта налогообложения. Например, российская организация получила прибыль (налог на прибыль), физическое лицо приобрело в собственность автомобиль (транспортный налог).

Обязанность по уплате налога или сбора прекращается в 4-х случаях:

- с уплатой налога или сбора;
- со смертью физического лица-налогоплательщика или объявления его умершим;
- с ликвидацией организации-налогоплательщика;
- с возникновением иных обстоятельств, с которыми законодательство связывает прекращение обязанности по уплате налога.

Для уплаты налога или сбора огромное значение играет момент исполнения налогоплательщиком его обязанности. НК РФ предусматривает шесть различных случаев наступления момента исполнения обязанности:

- с момента предъявления в банк поручения на перечисление денежных средств со счета налогоплательщика в банке при наличии на нем достаточного остатка на день платежа;
- с момента отражения на лицевом счете бюджетной организации операции по перечислению соответствующих денежных средств в бюджетную систему;
- со дня внесения физическим лицом в банк, кассу местной администрации либо организацию федеральной почтовой связи наличных денежных средств для их перечисления в бюджетную систему;
- со дня вынесения налоговым органом решения о зачете сумм излишне уплаченных (излишне взысканных) налогов, пеней и штрафов в счет исполнения обязанности по уплате соответствующего налога;
- со дня удержания сумм налоговым агентом;
- со дня уплаты декларационного платежа в соответствии с Федеральным законом от 30 декабря 2006 г. № 269-ФЗ «Об упрощенном порядке декларирования доходов физическими лицами».

Чаще всего налогоплательщики исполняют обязанность путем предъявления в банк поручения. НК РФ закрепляет обязанности банков по исполнению поручений налогоплательщика в ст. 60. Поручение исполняется банком в течение одного операционного дня, следующего за днем получения такого поручения.

Момент исполнения налогоплательщиком его обязанности по уплате налога играет важную роль в двух аспектах. Во-первых, в случае несвоевременной уплаты налога или сбора налогоплательщик должен будет уплатить еще и пени. Следовательно, если момент установлен неверно, вследствие чего налогоплательщик формально уплатил налог в более поздние сроки по сравнению с установленными, налогоплательщику грозит взыскание недоимки и пеней. Во-вторых, момент исполнения налоговой обязанности – это момент, разграничивающий налоговые и бюджетные правоотношения.

Прекращение обязанности в связи со смертью физического лица или признания его умершим, а также в связи с ликвидацией организации происходит во многом на основании гражданского законодательства. Порядок объявления лица умершим установлен ст. 45 ГК РФ. Днем смерти лица, объявленного умершим, считается день вступления в силу решения суда об объявлении умершим. Следует отметить несоответствие понятий в НК РФ и ГК РФ. В НК РФ употребляется категория «признание умершим», в то время как в гражданском законодательстве данный институт носит название «объявление умершим». Лицо может быть признано безвестно отсутствующим (ст. 42 ГК РФ), однако в налоговых правоотношениях данное обстоятельство не прекращает обязанность по уплате налога или сбора. Обязанность лица, признанного безвестно отсутствующим, исполняется лицом, уполномоченным органом опеки и попечительства управлять его имуществом. Налоги, пени и штрафы в таком случае уплачиваются за счет денежных средств лица, признанного безвестно отсутствующим. Однако уполномоченное лицо не может выплачивать штраф за счет имущества лица, признанного безвестно отсутствующим, если будет установлена его виновность в неисполнении его обязанностей. В случае недостаточности имущества лица, признанного умершим, исполнение обязанности по уплате налога приостанавливается.

Задолженность по поимущественным налогам умершего лица либо лица, признанного умершим, погашается наследниками в пределах стоимости наследственного имущества. Порядок погашения такой задолженности установлен ст. 1175 ГК РФ и является общим для оплаты наследниками долгов наследодателя. Наследники отвечают по долгам только в пределах стоимости переданного по наследству имущества. Иными словами, налоговый орган не может требовать от наследника исполнения налоговой обязанности наследодателя за счет его собственного имущества: только в пределах того имущества, которое наследник получил по наследству. Наследники отвечают по долгам солидарно, то есть налоговый орган вправе обратиться к любому из наследников для оплаты им задолженности полностью. Наследник, исполнивший обязанность в полном объеме, имеет пра-

во регрессного требования к остальным наследникам в равных долях за вычетом доли, падающей на него самого.

Особенности исполнения обязанности по уплате налогов и сборов ликвидируемой организацией установлены ст. 49 НК РФ. Обязанность по уплате налогов исполняется ликвидационной комиссией за счет денежных средств ликвидируемой организации. Очередность исполнения всех обязанностей при ликвидации организации предусмотрена ст. 64 ГК РФ. Расчеты по обязательным платежам в бюджет и внебюджетные фонды составляют третью очередь.

Иным обстоятельством, с которыми законодатель связывает прекращение обязанности по уплате налога или сбора, может быть, например: для сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов – аннулирование лицензии, удостоверяющей право на добычу водных биологических ресурсов (Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 5 июня 2007 г. № 15753/06).

§ 1. Добровольное исполнение обязанности по уплате налога

Процесс добровольного исполнения обязанности по уплате налога можно условно разделить на два этапа:

- исчисление налога или сбора;
- уплата налога или сбора.

В отношении разных налогов и сборов содержание каждого этапа может различаться. НК РФ предусматривает три возможных варианта исполнения налоговой обязанности в зависимости от того, кто исполняет обязанности по исчислению и уплате налога:

- налог исчисляется и уплачивается налогоплательщиком самостоятельно (налог на прибыль организации и НДС по общему правилу, ЕСН, водный налог, НДСПИ, транспортный и земельный налоги, подлежащие уплате организацией, налог на игорный бизнес, налог на имущество организаций);
- налог исчисляется и удерживается налоговым агентом (НДФЛ, если налогоплательщик получил доходы, источником которых является налоговый агент);
- налог исчисляется налоговым органом, который присылает налогоплательщику уведомление (транспортный и земельный налоги, подлежащие уплате физическим лицом, налог на имущество физических лиц).

В случае, если налог должен исчисляться налоговым органом, он направляет налогоплательщику уведомление не позднее 30 дней до наступления срока платежа. В налоговом уведомлении указываются размер налога, расчет налоговой базы, срок уплаты. Нало-

говое уведомление вручается физическому лицу (его законному или уполномоченному представителю) лично под расписку или иным образом, подтверждающим факт и дату его получения. Если такими способами вручить уведомление невозможно, оно направляется по почте заказным письмом. Уведомление считается полученным по истечении шести дней с даты направления письма.

Исчисление налога следует отличать от его уплаты. Обязанность по исчислению налога возникает, как правило, по истечении налогового периода. Налогоплательщик, налоговый агент или налоговый орган исчисляет, то есть рассчитывает сумму налога, подлежащую уплате в бюджетную систему Российской Федерации, исходя из налоговой базы, налоговой ставки и налоговых льгот. Уплата налога – это непосредственно внесение денежных средств в бюджетную систему Российской Федерации. Налоговая ответственность наступает за неуплату или неполную уплату сумм налога или сбора (ст. 122 НК РФ), а также за неправомерное перечисление (или неполное перечисление) сумм налога налоговым агентом (ст. 123 НК РФ).

Уплата может производиться разово, но НК РФ могут предусматриваться случаи, когда в течение налогового периода должны быть уплачены предварительные платежи по налогу – авансовые платежи. В таких случаях сумма налога рассчитывается нарастающим итогом. Уплата налога производится в наличной или безналичной форме. В наличной форме внести сумму налога могут только физические лица при отсутствии банка. Физические лица уплачивают налог через кассу местной администрации либо через организацию федеральной почтовой связи.

Конкретный порядок уплаты и сроки устанавливаются в отношении каждого налога или сбора. Следует учитывать, что порядок и сроки уплаты – это обязательный элемент налогообложения, который в отношении региональных и местных налогов устанавливается соответственно законами субъектов Российской Федерации и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований.

По общему правилу, если налог исчисляется налоговым органом, налогоплательщик должен уплатить его в течение одного месяца со дня получения налогового уведомления. В налоговом уведомлении может быть установлен иной срок уплаты, но лишь более продолжительный, чем один месяц. В отношении налогов, исчисляемых налогоплательщиком самостоятельно, налогов, исчисляемых и удерживаемых налоговым агентом, указываются точные сроки: по налогу на прибыль – не позднее 28 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом, по НДС – не позднее 20 числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом (общий налоговый период – календарный месяц), по НДФЛ – налого-

вый агент обязан удержать сумму налога при непосредственной выплате доходов налогоплательщику, перечислить суммы не позднее дня фактического получения в банке наличных денежных средств на выплату доходов.

Срок уплаты может быть изменен в форме отсрочки, рассрочки и инвестиционного налогового кредита. Ст. 62 НК РФ предусматривает исчерпывающий перечень обстоятельств, наличие которых исключает изменение сроков уплаты:

- в отношении налогоплательщика возбуждено уголовное дело, связанное с нарушениями законодательства о налогах и сборах;
- в отношении налогоплательщика проводится производство по делу о налоговом правонарушении либо по делу об административном правонарушении в области налогов и сборов, в том числе налогов, подлежащих уплате при перемещении товаров через таможенную границу;
- имеются достаточные основания полагать, что налогоплательщик воспользуется таким изменением для сокрытия своих денежных средств либо иного имущества, или налогоплательщик собирается выехать за пределы Российской Федерации на постоянное жительство.

Отсрочка или рассрочка предоставляются при наличии оснований, указанных в п. 2 ст. 64 НК РФ на срок, не превышающий один год. Налогоплательщик должен будет уплатить проценты, если отсрочка или рассрочка была предоставлена из-за угрозы банкротства, имущественного положения физического лица, сезонного характера производства и (или) реализации товаров, работ, услуг. Порядок и условия предоставления инвестиционного налогового кредита установлены ст. ст. 66 и 67 НК РФ. Данная форма изменения срока уплаты налога представляет собой такое изменение срока уплаты налога, при котором организации предоставляется возможность в течение определенного срока и в определенных пределах уменьшать свои платежи по налогу с последующей поэтапной уплатой суммы кредита и начисленных процентов. Изменение сроков уплаты должно сопровождаться залогом имущества или поручительством.

В соответствии с п. 1 ст. 45 НК РФ налогоплательщик обязан самостоятельно исполнить обязанность по уплате налога или сбора, если иное не установлено законодательством о налогах и сборах. Один такой случай мы указали, когда законом возложена обязанность на налогового агента удержать и перечислить налог в бюджетную систему. НК РФ не запрещает налогоплательщику исполнить обязанность по уплате налога **через представителя**. Представитель может выступать на основании закона, учредительных документов организации либо на основании доверенности, выданной в соответствии с гражд-

данским законодательством. Однако представительство, в том числе и в налоговых правоотношениях, означает совершение представителем действий от имени и за счет собственных средств налогоплательщика – представляемого лица. То есть уплата налога или сбора должна производиться за счет средств налогоплательщика, находящихся в его свободном распоряжении. По мнению Конституционного Суда РФ, «иное истолкование понятия «самостоятельное исполнение налогоплательщиком своей обязанности по уплате налога» приводило бы к невозможности четко персонифицировать денежные средства, за счет которых производится уплата налога» (Определение от 22 января 2004 г. № 41-О).

Исключением из приведенной позиции Конституционного Суда РФ можно считать уплату налога или сбора **поручителем** налогоплательщика. Поручительство является одной из мер обеспечения, и в силу поручительства поручитель обязывается перед налоговым органом исполнить обязанность налогоплательщика в полном объеме, если последний не уплатит причитающиеся суммы налога и пеней в срок. Таким образом, поручитель исполняет обязанность налогоплательщика за счет собственных средств, а не за счет денежных средств налогоплательщика, в отличие от представителя. Подробно поручительство будет рассмотрено в § 3. Согласно п. 4 ст. 45 НК РФ обязанность по уплате налога не признается исполненной, если:

- налогоплательщик отозвал или банк вернул налогоплательщику неисполненное поручение;
- бюджетная организация отозвала или Федеральное казначейство вернуло неисполненное поручение;
- местная администрация или организация федеральной почтовой связи вернула налогоплательщику наличные денежные средства;
- налогоплательщик неправильно указал в поручении номер счета Федерального казначейства и наименование банка получателя, что повлекло неперечисление средств в бюджетную систему;
- на день предъявления поручения налогоплательщик имеет иные неисполненные требования, которые предъявлены к его счету и в соответствии с гражданским законодательством исполняются в первоочередном порядке, и если на счете нет достаточного остатка для удовлетворения всех требований.

Обязанность по уплате налога исполняется в валюте Российской Федерации.

Неисполнение обязанности по уплате налога или сбора является основанием для применения мер принудительного исполнения.

§ 2. Принудительное исполнение обязанности по уплате налога

При наличии у налогоплательщика недоимки, то есть неуплаченной суммы налога или сбора, налоговый орган высылает ему требование об уплате налога. Требование об уплате налога – это письменное извещение налогоплательщика о неуплаченной сумме налога, сбора, пеней, штрафов, а также об обязанности уплатить в установленный срок неуплаченные суммы. Требование направляется налогоплательщику независимо от привлечения его к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах и в срок не позднее трех месяцев со дня выявления недоимки, либо в течение 10 дней с даты вступления в силу решения, вынесенного по результатам налоговой проверки.

Требование передается руководителю организации, физическому лицу (законному или уполномоченному представителю) лично под расписку или иным способом, подтверждающим факт и дату получения этого требования. НК РФ предусматривает гарантию для налоговых органов, препятствующую возможному уклонению налогоплательщика от получения требования. Если указанными выше способами требование об уплате налога вручить невозможно, оно направляется по почте заказным письмом и считается полученным по истечении 6 дней (рабочих) с даты направления письма. Эта процедура признается соблюденной независимо от фактического получения налогоплательщиком (его представителем) требования об уплате налога, направленного заказным письмом.

Взыскание налога в принудительном порядке производится в случае неуплаты или неполной уплаты налога в установленный срок. НК РФ предусматривает два порядка взыскания налога: административный и судебный. По общему правилу, налог взыскивается в административном порядке. В случаях, указанных в НК РФ, налоговый орган должен обратиться в суд с заявлением о взыскании неуплаченных сумм налога. В судебном порядке взыскание налога производится:

- 1). с бюджетной организации;
- 2). в целях взыскания недоимки, числящейся более трех месяцев за следующими организациями, и при наличии следующих условий:
 - организации являются зависимыми (дочерними) обществами. Налоги взыскиваются с соответствующих основных (преобладающих, участвующих) обществ в случаях, когда на счета последних в банках поступает выручка за реализуемые товары (работы, услуги) зависимых обществ;

– организации являются основными (преобладающими, участвующими) обществами. Налоги взыскиваются с зависимых (дочерних) обществ, когда на их счета поступает выручка от реализации товаров (работ, услуг) основных организаций.

3). с организации или индивидуального предпринимателя, если их обязанность по уплате налога основана на изменении налоговым органом юридической квалификации сделки, совершенной таким налогоплательщиком, или статуса и характера деятельности этого налогоплательщика.

4). с физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем (ст. 48 НК РФ);

5). организации и индивидуального предпринимателя, если налоговый орган не принял решение о взыскании налога за счет денежных средств на счетах в течение двух месяцев после истечения срока, указанного в требовании об уплате (ст. 46 НК РФ);

6). с поручителя (ст. 74 НК РФ).

Взыскание налога с организации и индивидуального предпринимателя осуществляется в соответствии со ст. ст. 46-47 НК РФ. В первую очередь, налоговый орган должен обратить взыскание на **денежные средства, находящиеся на счетах налогоплательщика**. Для этого налоговый орган должен принять решение о взыскании. Оно принимается после истечения срока, указанного в требовании об уплате налога, но не позднее 2 месяцев. Налоговый орган доводит до сведения налогоплательщика вынесенное решение и направляет поручение в банк, в котором открыты счета налогоплательщика. Для обеспечения исполнения решения операции по счетам могут быть приостановлены (см. § 3).

Поручение исполняется банком не позднее операционного дня, следующего за днем получения поручения. Денежные средства перечисляются в бюджетную систему в следующей последовательности:

- с рублевых расчетных (текущих) счетов;
- с валютных счетов;
- с депозитных счетов по истечении срока действия депозитного договора.

При недостаточности или отсутствии средств на счетах в день предъявления поручения оно исполняется по мере поступления средств на указанные счета. При этом банк перечисляет суммы налогов, пеней и штрафов не позднее одного операционного дня, следующего за каждым таким поступлением на рублевые счета, и не позднее двух операционных дней, следующих за днем поступления средств на валютные счета.

Если на счетах недостаточно денежных средств, или у налогового органа отсутствует информация о счетах налогоплательщика, налоговый орган вправе взыскать налог за

счет иного имущества налогоплательщика. Для этого руководитель (его заместитель) налогового органа выносит решение и направляет в течение трех дней постановление судебному приставу-исполнителю. Решение может быть принято в течение одного года после истечения срока исполнения требования об уплате налога. Взыскание производится за счет имущества в следующей очередности:

- наличные денежные средства и денежные средства в банках, на которые не было обращено взыскание в соответствии со ст. 46 НК РФ;
- имущество, не участвующее непосредственно в процессе производства (ценные бумаги, валютные ценности, производственные помещения, легковой автотранспорт, предметы дизайна служебных помещений);
- готовая продукция, а также материальные ценности, не предназначенные для непосредственного участия в производстве;
- сырье и материалы, станки, оборудование, здания, сооружения и другие основные средства;
- имущество, переданное во владение, пользование или распоряжение другим лицам без перехода к ним права собственности (договоры должны быть расторгнуты или признаны недействительными);
- другое имущество, за исключением предназначенного для личного пользования индивидуальным предпринимателем или членами его семьи.

Обязанность налогоплательщика будет считаться исполненной только тогда, когда имущество будет реализовано и погашена задолженность за счет вырученных сумм.

Взыскание налога, сбора, пеней и штрафов с физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями, производится в соответствии со ст. 48 НК РФ. Как уже отмечалось, взыскание с таких налогоплательщиков осуществляется в судебном порядке. Налоговый орган может подать в суд общей юрисдикции исковое заявление о взыскании налога за счет имущества в течение шести месяцев со дня истечения срока исполнения требования об уплате налога. Пропущенный по уважительной причине срок может быть восстановлен судом. Такие дела рассматриваются в рамках гражданского процесса. Взыскание налога производится последовательно в отношении следующего имущества:

- денежные средства на счетах в банке;
- наличные денежные средства;
- имущество, переданное во владение, пользование или распоряжение без перехода права собственности (договоры должны быть расторгнуты или признаны недействительными);

– другое имущество, за исключением предназначенного для повседневного личного пользования лицом или членами его семьи.

Следует отметить, что подробная регламентация процедуры принудительного исполнения налогоплательщиком обязанности по уплате налогов является гарантией прав налогоплательщика. Такое регулирование устанавливает пределы действий налоговых органов, не позволяет выходить им за рамки их полномочий. В то же время налогоплательщик вправе требовать от налогового органа соблюдения всех процедур, установленных законодательством о налогах и сборах. И в случае несоблюдения требований, нарушения установленного порядка взыскания налогов налоговыми органами налогоплательщик может оспаривать их действия.

§ 3. Обеспечительное производство

НК РФ предусматривает возможность обеспечения исполнения обязанности по уплате налога или сбора. Необходимость применения мер обеспечения возникает при взыскании налога с налогоплательщика в принудительном порядке. Процедуру применения мер обеспечения налоговыми органами можно выделить в обеспечительное производство.

Исполнение обязанности по уплате налога или сбора может обеспечиваться следующими способами:

1. Залог имущества.
2. Поручительство.
3. Пени.
4. Приостановление операций по счетам в банке.
5. Наложение ареста на имущество налогоплательщика.

Перечень мер обеспечения является исчерпывающим, при этом порядок и условия их применения регулируются главой 11 НК РФ. НК РФ указывает, в каких случаях к налоговым правоотношениям применяются соответствующие положения гражданского законодательства, из которого некоторые институты и заимствованы (залог, поручительство).

Основным и наиболее часто встречающимся способом обеспечения является **пеня**. Пеня – это денежная сумма, которую налогоплательщик должен выплатить в случае уплаты причитающихся сумм налогов или сборов в более поздние по сравнению с установленными законодательством о налогах и сборах сроки. Пеня – это компенсация потерь государственной казны в результате недополучения сумм налога в срок в случае задержки уплаты налога. Пени уплачиваются всегда при несвоевременном исполнении обязанности по уплате налога и независимо от других мер обеспечения или мер ответственности. Пеня

начисляется за каждый календарный день просрочки, начиная со следующего за установленным днем уплаты налога или сбора. Пени не будут начисляться на сумму недоимки, которую налогоплательщик не мог погасить в силу того, что по решению налогового органа или суда были приостановлены операции по счетам или наложен арест на имущество. Пени могут быть взысканы в принудительном порядке, при этом к принудительному взысканию применяются общие правила, предусмотренные ст.°ст. 46-48 НК РФ. Федеральный закон от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ дополнил ст. 75 НК РФ, регулиующую уплату пеней, пунктом. В соответствии с новым пунктом, не начисляются пени на сумму недоимки, которая образовалась у налогоплательщика в результате выполнения им письменных разъяснений уполномоченным органом государственной власти (Минфином России). При этом не важно, было ли разъяснение адресовано непосредственно налогоплательщику или же неопределенному кругу лиц. Это положение не применяется, если указанные письменные разъяснения основаны на неполной или недостоверной информации. Пункт, введенный Федеральным законом № 137-ФЗ, применяется в отношении письменных разъяснений, данных уполномоченными органами после 31 декабря 2006 года.

НК РФ указывает, в каком случае в качестве меры обеспечения можно применить **залог имущества** – при изменении срока исполнения обязанности по уплате налогов или сборов. Залог имущества, являясь по правовой природе гражданско-правовым институтом, оформляется договором между налоговым органом и залогодателем. При этом залогодателем может быть любое лицо, а не только налогоплательщик или плательщик сборов. Если налогоплательщик или плательщик сборов не исполнит свою обязанность по уплате налогов или сборов и соответствующих пеней, налоговый орган осуществит исполнение этой обязанности за счет заложенного имущества. Порядок обращения взыскания на заложенное имущество регулируется ст. 349 ГК РФ. По общему правилу, требования залогодержателя, то есть налогового органа, удовлетворяются из стоимости заложенного имущества в судебном порядке, если отсутствует нотариально удостоверенное соглашение (для недвижимого имущества), или если иное не предусмотрено договором о залоге движимого имущества. В целом к правоотношениям, возникающим по поводу установления залога, применяются положения гражданского законодательства.

К **поручительству** также применяются положения гражданского законодательства с изъятиями, установленными НК РФ. Поручительство может быть применено в случае изменения сроков исполнения обязанности по уплате налогов или сборов и в иных случаях, предусмотренных НК РФ. Таким случаем является возможность применения поручительства в качестве обеспечительной меры в производстве по делу о налоговом правонаруше-

нии, после того как налоговым органом было вынесено решение. В силу поручительства поручитель обязывается перед налоговым органом исполнить в полном объеме обязанность налогоплательщика по уплате налогов или сборов, если последний не уплатит соответствующие суммы в срок. Поручитель и налогоплательщик несут солидарную ответственность. Если поручитель исполнит обязанность налогоплательщика, к нему переходит право требовать от налогоплательщика уплаченные им суммы, а также проценты и возмещение убытков.

Согласно ст. 858 ГК РФ клиент может быть ограничен в распоряжении денежными средствами, находящимися на счете, только в случаях, предусмотренных законом. НК РФ в ст. 76 устанавливает такие случаи возможного ограничения прав владельца счета при **приостановлении операций по счетам**:

- для обеспечения исполнения решения о взыскании налогов или сборов;
- при непредставлении налогоплательщиком-организацией налоговой декларации в течение 10 дней по истечении установленного срока предоставления такой декларации. Такое решение принимается руководителем (его заместителем) налогового органа.

Приостановление операций по счету означает прекращение расходных операций и не распространяется на платежи, очередность которых предшествует исполнению обязанности по уплате налогов или сборов. Решение налогового органа о приостановлении операций по счетам подлежит безусловному исполнению банком. При этом банк не может открывать новые счета этой организации.

Арест имущества является наиболее серьезной мерой обеспечения, поскольку ограничивает право собственности налогоплательщика (налогового агента, плательщика сбора) в отношении его имущества. С целью повышения гарантий прав налогоплательщика НК РФ устанавливает ряд условий наложения ареста на имущество:

- осуществляется с санкции прокурора;
- может производиться только в отношении организации;
- налоговые или таможенные органы должны иметь достаточные основания полагать, что налогоплательщик предпримет меры, чтобы скрыться или скрыть свое имущество;
- может быть применен только для обеспечения взыскания налогов, пеней, штрафов за счет имущества в соответствии со ст. 47 НК РФ;
- аресту подлежит только то имущество, которое необходимо и достаточно для исполнения обязанности по уплате налогов, пеней и штрафов;
- производится с обязательным участием понятых;

– в ночное время производиться не может, за исключением случаев, не терпящих отлагательства;

– при производстве ареста составляет протокол.

Арест имущества может быть полным или частичным по критерию объема ограничения прав. При полном аресте организация не может распоряжаться своим имуществом, а владение и пользование осуществляются с разрешения и под контролем налогового или таможенного органа. При частичном аресте все правомочия собственника (владение, пользование, распоряжение) осуществляются с разрешения и под контролем налогового или таможенного органа.

§ 4. Зачет и возврат сумм излишне уплаченных (взысканных) сумм налогов, сборов, пеней и штрафа

Сумма излишне уплаченного налога подлежит зачету или возврату. Зачет может быть осуществлен в счет предстоящих платежей налогоплательщика по этому или иным налогам, в счет погашения недоимки по иным налогам, задолженности по пеням и штрафам. Зачет излишне уплаченных федеральных, региональных и местных налогов производится по соответствующим видам налогов и сборов, а также по пеням, начисленным по соответствующим налогам и сборам. Такой порядок применяется с 1 января 2008 года. До этого момента зачет производится по видам бюджетов.

Зачет в счет предстоящих платежей производится на основании заявления налогоплательщика по решению налогового органа. Сумма излишне уплаченного налога может быть возвращена налогоплательщику по его заявлению в течение одного месяца со дня получения налоговым органом такого заявления. Но возврат может быть осуществлен только после зачета в счет погашения недоимки (задолженности). Заявление о зачете или возврате может быть подано в течение трех лет со дня уплаты суммы.

Если возврат будет осуществлен с нарушением одномесячного срока, налоговым органом начисляются проценты за каждый календарный день нарушения срока возврата. Процентная ставка равна ставке рефинансирования.

Сумма излишне взысканных (а не излишне уплаченных) налога, сбора, пеней и штрафов подлежит возврату в соответствии со ст. 79 НК РФ. Решение о возврате суммы излишне взысканного налога принимается налоговым органом в течение 10 дней со дня получения письменного заявления налогоплательщика о возврате суммы излишне взысканного налога. Заявление о возврате излишне взысканных сумм налога может быть подано в административном порядке, то есть в налоговый орган, в течение одного месяца со

дня, когда налогоплательщику стало известно о факте излишнего взыскания, либо со дня вступления в силу решения суда. Налогоплательщик также может подать исковое заявление в суд в течение трех лет. Сумма излишне взысканного налога подлежит возврату с начисленными процентами в течение одного месяца со дня получения заявления налогоплательщика.

Нормативные правовые акты и разъяснения законодательства

1. Налоговый кодекс РФ (часть первая).
2. Гражданский кодекс РФ (ст. ст. 42, 45, 64, 858, 1175).
3. Федеральный закон от 30 декабря 2006 г. № 269-ФЗ «Об упрощенном порядке декларирования доходов физическими лицами».
4. Федеральный закон 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».
5. Постановление Правительства РФ от 12 февраля 2001 г. № 100 «О порядке признания безнадежными к взысканию и списания недоимки и задолженности по пеням и штрафам по федеральным налогам и сборам, а также задолженности по страховым взносам в государственные социальные внебюджетные фонды, начисленным пеням и штрафам».
6. Постановление Правительства РФ от 6 апреля 1999 г. № 382 «О перечнях сезонных отраслей и видов деятельности, применяемых для целей налогообложения».
7. Приказ ФНС России от 20 августа 2007 г. № ММ-3-25/494@ «Об утверждении формы акта совместной сверки расчетов по налогам, сборам, пеням и штрафам».
8. Приказ ФНС России от 21 ноября 2006 г. № САЭ-3-19/798@ «Об утверждении порядка организации работы по предоставлению отсрочки, рассрочки, инвестиционного налогового кредита по уплате налогов и сборов»
9. Приказ ФНС России от 31 октября 2005 г. № САЭ-3-21/551@ «Об утверждении форм налоговых уведомлений».
10. Приказ ФНС России от 15 сентября 2005 г. № САЭ-3-19/446@ «О создании информационного ресурса результатов работы по зачетам и возвратам» (вместе с «Методическими рекомендациями по ведению информационного ресурса результатов работы по зачетам и возвратам»).

11. Приказ Минюста России № 289, МНС России № БГ-3-29/619 от 13 ноября 2003 г. «Об утверждении методических рекомендаций по организации взаимодействия налоговых органов российской федерации и службы судебных приставов министерства юстиции российской федерации при исполнении постановлений налоговых органов о взыскании налога (сбора), а также пени за счет имущества налогоплательщика-организации или налогового агента-организации».

12. Приказ МНС России от 31 июля 2002 г. № БГ-3-29/404 «Об утверждении методических рекомендаций по порядку наложения ареста на имущество налогоплательщика в обеспечение обязанности по уплате налога».

13. Приказ МНС России от 29 декабря 2000 г. № БГ-3-07/466 «Об утверждении методических указаний о порядке взыскания задолженности плательщиков по страховым взносам в государственные социальные внебюджетные фонды, зачету (возврату) переплаты сумм страховых взносов в эти фонды и единого социального налога (взноса)».

14. Письмо Минфина России от 2 июня 2006 г. № 03-06-02-02/73 «О возврате излишне взысканных пеней по авансовым платежам по транспортному налогу».

15. Письмо ФНС России от 7 июня 2007 г. № ММ-8-19/493@ «О порядке подачи заявления о предоставлении отсрочки».

16. Письмо ФНС России от 21 ноября 2006 г. № 02-4-12/66@ «О возврате излишне уплаченного налога на прибыль по ликвидированным обособленным подразделениям».

Судебная практика

1. Определение Конституционного Суда РФ от 8 февраля 2007 г. № 381-О-П.

2. Определение Конституционного Суда РФ от 22 января 2004 г. № 41-О.

Представительство в налоговых правоотношениях означает совершение представителем действий от имени и за счет собственных средств налогоплательщика - представляемого лица. Следовательно, по правовому смыслу отношений по представительству, платежные документы на уплату налога должны исходить от налогоплательщика и быть подписаны им самим, а уплата соответствующих сумм должна производиться за счет средств налогоплательщика, находящихся в его свободном распоряжении, т.е. за счет его собственных средств. Представитель налогоплательщика должен обладать соответствующими полномочиями либо на основании закона или учредительных документов, либо в силу доверенности, выданной в порядке, установленном гражданским законодательством Российской Федерации.

3. Определение Конституционного Суда РФ от 12 мая 2003 г. № 175-О.

4. Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 28 февраля 2001 г. № 5 «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации» (п. 18).

5. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 5 июня 2007 г. № 15753/06.

Обязанность по уплате сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов возникает в связи с получением лицензии, удостоверяющей право на вылов объектов водных биологических ресурсов, объем которого определен полномочным органом, и прекращается в связи с утратой им права на изъятие этих объектов из среды обитания, поскольку аннулирование разрешения прекращает срок его действия, а значит, и обязанность по уплате сбора.

6. Информационное письмо Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 22.12.2005 № 98 «Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации» (п. п. 10-12).

7. Постановление ФАС ВВО от 1 марта 2007 г. № А29-4792/2006А.

Пеня – это компенсация потерь государственной казны в результате недополучения налоговых сумм. Следовательно, независимо от причин (даже в случае ошибки налогового органа), при несвоевременной уплате налога налогоплательщик должен уплатить пени.

Литература, рекомендованная к изучению по данной теме

1. *Верстова М.Е.* Способы обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов: новое в законодательстве // Законодательство и экономика. 2007. № 7.

2. Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации. Часть первая (постатейный) / Под ред. *А.Н. Козырина*. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2005. (Комментарии к ст. ст. 44, 52, 57, 58, 72-77).

3. *Кузнеченкова В.Е.* Процессуально-правовые гарантии исполнения налоговой обязанности // Финансовое право. 2007. № 6.

4. *Разгулин С.В.* О самостоятельном исполнении обязанности по уплате налога // СПС КонсультантПлюс.

5. *Чибинев В.М.* Роль банков в исполнении обязанности по уплате налогов и сборов в принудительном порядке // Банковское право. 2006. № 6.

6. Якушкина Е.Е. Принудительное исполнение обязанности по уплате налога организацией: меры, его образующие, и их правовая природа // Финансовое право. 2005. № 6.

Задания

1. Чем категория «исчисление налога» отличается от категории «уплата налога»? Каковы правовые последствия завершения процесса исчисления и уплаты?

2. В каких случаях налогоплательщик должен будет уплатить проценты:

- отсрочка или рассрочка предоставлена из-за задержки налогоплательщику финансирования из бюджета или оплаты выполненного этим лицом государственного заказа;
- отсрочка или рассрочка предоставлена из-за причинения этому лицу ущерба в результате стихийного бедствия, технологической катастрофы;
- в случае предоставления инвестиционного налогового кредита;
- отсрочка или рассрочка предоставлена из-за финансового положения физического лица или угрозы банкротства организации в случае единовременной выплаты ею налога;
- отсрочка или рассрочка предоставлена из-за сезонного характера товаров, работ, услуг, производимых налогоплательщиком.

3. Может ли обязанность по уплате налога или сбора быть исполнена не в валюте Российской Федерации?

4. Назовите случаи, когда принудительное взыскание налогов или сборов производится обязательно в судебном порядке.

5. Пеня в налоговых правоотношениях:

- является мерой ответственности;
- должна быть выплачена в случае совершения налогового правонарушения;
- должна быть выплачена в случае несвоевременной уплаты налога или сбора;
- должна быть выплачена в случае несвоевременной уплаты авансовых платежей;
- является мерой обеспечения;
- уплачивается наряду с другими способами обеспечения и мерами ответственности;

- уплата пени исключает применение других способов обеспечения и мер ответственности;
- налоговый орган вправе решить, назначать ли налогоплательщику уплату пеней или нет.

6. Способы обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов или сборов являются:

- пеня;
- штраф;
- залог имущества;
- банковская гарантия;
- поручительство;
- арест имущества;
- приостановление операций по счетам;
- неустойка.

8. Чем отличается применение способов обеспечения, предусмотренных главой 11 НК РФ, от обеспечительных мер, установленных в п. 10 ст. 101 НК РФ?

9. Гражданин А. был признан судом безвестно отсутствующим. Орган опеки и попечительства назначил гражданина Б. лицом, уполномоченным управлять имуществом гражданина А. У гражданина А. была задолженность перед бюджетом по транспортному налогу, НДФЛ и налогу на имущество физических лиц. Гражданин Б. не исполнил обязанность в срок, указанный в требовании об уплате налога.

За счет чьего имущества гражданин Б. будет выплачивать штрафы за несвоевременную уплату налогов?

10. На имущество налогоплательщика было обращено взыскание в соответствии со ст. 47 НК РФ. Судебный пристав-исполнитель совершил исполнительные действия через 3 месяца со дня поступления к нему постановления о взыскании налога, подписанного налогоплательщиком.

Оцените правомерность действий судебного пристава-исполнителя. Может ли налогоплательщик обжаловать действия судебного пристава-исполнителя?

11. Гражданин А. утратил статус индивидуального предпринимателя с 1 октября 2007 года, однако у него осталась задолженность перед бюджетом в отношении налога на доходы, полученные при осуществлении предпринимательской деятельности, и налога на имущество, используемого ранее в предпринимательской деятельности.

Могут ли быть взысканы налоги за счет имущества физического лица, ранее осуществлявшего предпринимательскую деятельность? Связывает ли закон прекращение обязанности по уплате налога с утратой статуса индивидуального предпринимателя?

Контрольные вопросы

1. Порядок добровольного исполнения обязанности по уплате налога.
2. Основания прекращения обязанности по уплате налога.
3. Принудительный порядок исполнения обязанности по уплате налога организации и индивидуального предпринимателя.
4. Принудительный порядок исполнения обязанности по уплате налога физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем.
5. Зачет и возврат сумм излишне уплаченного налога, сбора, пеней, штрафов.
6. Возврат сумм излишне взысканного налога, сбора, пеней и штрафов.
7. Обеспечительное производство.

Тематика эссе

1. Представитель налогоплательщика в налоговых правоотношениях.
2. Практические проблемы изменения сроков уплаты налога или сбора.
3. Процессуальные гарантии прав налогоплательщика при исполнении им обязанности по уплате налога.

Глава 7

Производство по налоговому контролю

В новой редакции НК РФ, вступившей в силу с 1 января 2007 года, появилось легальное *определение налогового контроля*, под которым признается деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов законодательства о налогах и сборах в порядке, установленном НК РФ (п. 1 ст. 82 НК РФ). Ранее НК РФ не содержал определение налогового контроля, в силу чего понятие налогового контроля разрабатывалось в недрах финансово-правовой науки. Налоговый контроль понимался в основном как организационно-правовой механизм, обеспечивающий надлежащее исполнение налоговых обязанностей¹⁷.

Осуществление налогового контроля есть основная цель существования всей системы налоговых органов. Это следует из понятий налоговых органов, данных в ст. 30 НК РФ и ст. 1 Закона РФ «О налоговых органах Российской Федерации».

Налоговые органы составляют единую централизованную систему контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) в бюджетную систему Российской Федерации налогов и сборов, а в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) в бюджетную систему Российской Федерации иных обязательных платежей (п. 1 ст. 30 НК РФ). Закон РФ «О налоговых органах Российской Федерации» при определении налоговых органов воспроизводит приведенную выше дефиницию, а также добавляет, что налоговые органы осуществляют:

- контроль и надзор за производством и оборотом этилового спирта, спиртосодержащей, алкогольной и табачной продукции;
- контроль за соблюдением валютного законодательства Российской Федерации в пределах компетенции налоговых органов.

Налоговый контроль является одним из видов государственного финансового контроля, который включает в себя контроль за исполнением федерального бюджета и бюджетов федеральных внебюджетных фондов, организацией денежного обращения, использованием кредитных ресурсов, состоянием государственного внутреннего и внешнего долга, государственных резервов, предоставлением финансовых и налоговых льгот и пре-

¹⁷ См., напр.: Кустова М.В., Ногина О.А., Шевелева Н.А. Налоговое право России. Общая часть. М., 2001. С. 255; Кучеров И.И., Судаков О.Ю., Орешкин И.А. Налоговый контроль и ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах. М., 2001. С. 26.

имущества (п. 1 Указа Президента РФ от 25 июля 1996 года № 1095 «О мерах по обеспечению государственного финансового контроля в Российской Федерации»).

Приоритетным направлением государственного финансового контроля является контроль за полным и своевременным поступлением всех видов государственных доходов, страховых взносов в Пенсионный фонд РФ и иные федеральные внебюджетные фонды (п. 3 названного Указа Президента РФ). Налоги являются одной из главных составляющих государственных доходов, а налоговый контроль занимает одно из ведущих мест в системе государственного финансового контроля.

Таким образом, государственный финансовый контроль и налоговый контроль соотносятся как общее с частным. Все признаки, характеризующие государственный финансовый контроль, относятся к налоговому контролю. Однако налоговый контроль имеет: свой собственный объект и предмет контроля, состав контролируемых субъектов и подконтрольных лиц, собственные цели и задачи, а также формы и методы.

Объектом налогового контроля являются общественные отношения, возникающие в процессе взимания налогов и сборов.

Предметом налогового контроля является исполнение подконтрольными лицами налоговых обязанностей. Некоторые исследователи полагают, что предметом налогового контроля выступают налоговые декларации, первичные документы, счета-фактуры, регистры бухгалтерского учета, наличие оснований использования льгот и т.д.¹⁸.

Подконтрольными лицами в соответствии с п. 1 ст. 82 НК РФ являются налогоплательщики, плательщики сборов и налоговые агенты. К налоговым обязанностям, составляющим предмет налогового контроля, относятся обязанности налогоплательщика и плательщика сборов, установленные в ст. 23 НК РФ, например:

- уплачивать законно установленные налоги;
- встать на учет в налоговых органах;
- вести в установленном порядке учет своих доходов (расходов) и объектов налогообложения, если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах и сборах.

Основной обязанностью налоговых агентов является обязанность правильно и своевременно исчислять, удерживать из денежных средств, выплачиваемых налогоплательщикам, и перечислять налоги в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующие счета Федерального казначейства (п. 3 ст. 24 НК РФ).

¹⁸ Налоговое право России: Учебник для вузов / Отв. ред. д.ю.н., проф. Ю.А. Крохина. – М.: Норма, 2003. С. 301.

Налоговый контроль в соответствии с абз. 2 п. 1 ст. 82 НК РФ проводят должностные лица налогового органа. *Контролирующим субъектом* являются, таким образом, только налоговые органы. Что же касается таможенных органов, которые пользуются правами и несут обязанности налоговых органов по взиманию налогов при перемещении товаров через таможенную границу Российской Федерации, то контроль, который они осуществляют в отношении уплаты названных налогов, не является налоговым в смысле определения данного в ст. 82 НК РФ.

Таможенные органы осуществляют контроль за уплатой налогов при перемещении товаров через таможенную границу в порядке и формах, предусмотренных таможенным законодательством.

НК РФ предусматривает возможность привлечения к проведению выездных налоговых проверок органов внутренних дел (п. 1 ст. 36).

Основаниями для привлечения органов внутренних дел к мероприятиям налогового контроля являются:

- наличие у налогового органа данных, свидетельствующих о возможных нарушениях налогоплательщиками, плательщиками сборов, налоговыми агентами законодательства о налогах и сборах, и необходимости проверки указанных данных с участием специалистов-ревизоров и (или) сотрудников оперативных подразделений;
- назначение выездной налоговой проверки на основании материалов о нарушениях законодательства о налогах и сборах, направленных органами внутренних дел в налоговый орган, для принятия по ним решения в соответствии с п. 2 ст. 36 НК РФ;
- необходимость привлечения сотрудников органов внутренних дел в качестве специалистов для участия в проведении конкретных действий по осуществлению налогового контроля;
- необходимость содействия должностным лицам налогового органа, проводящим проверку, в случаях воспрепятствования их законной деятельности, а также обеспечения мер безопасности в целях защиты жизни и здоровья указанных лиц при исполнении ими должностных обязанностей.

Порядок взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов при осуществлении выездных налоговых проверок установлен в инструкции, утвержденной Приказом МВД России и МНС России от 22 января 2004 г. № 76/АС-3-06/37.

Понятие «цель» является философской категорией, которая понимается как конечный результат деятельности человека, предварительное идеальное представление о кото-

ром и желание его достигнуть определяют выбор соответствующих средств и системы специфических действий по его достижению. Исходя из проведенной дефиниции, **цель налогового контроля** можно определить как обеспечение законности и эффективности налогообложения.

При осуществлении налогового контроля решаются **задачи**, от которых напрямую зависит наполнение государственной казны, а именно:

- обеспечение правильного, своевременного и полного внесения налогов и сборов в бюджет;
- привлечение нарушителей законодательства о налогах и сборах к ответственности и возмещение ущерба, причиняемого государству в результате неисполнения налоговых обязанностей;
- предупреждение нарушений законодательства о налогах и сборах.

Налоговый контроль осуществляется в присущих ему формах и присущими ему методами. При этом НК РФ не проводит границу между формами, методами и способами налогового контроля. Налоговый контроль проводится... посредством налоговых проверок, получения объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сбора, проверки данных учета и отчетности, осмотра помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли), а также в других формах, предусмотренных НК РФ (абз. 2 п. 1 ст. 82 НК РФ).

Следуя же положениям науки о формах и методах финансового контроля, можно выделить следующие **формы налогового контроля**:

- **предварительный контроль**, осуществляемый до совершения финансово-хозяйственных операций. К предварительному налоговому контролю можно отнести дачу разъяснений по законодательству о налогах и сборах (ст. 34.2 НК РФ), информирование налогоплательщиков о счетах Федерального казначейства, предназначенных для перечисления налогов, составление актов сверок расчетов по налогам, сборам, пеням и штрафам (подп. 6 и 11 п. 1 ст. 32 НК РФ).
- **текущий (оперативный) контроль**, осуществляемый в процессе совершения финансово-хозяйственных операций. К такой форме налогового контроля можно отнести осуществляемый до 1 января 2007 года контроль за объемами производства и реализации этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции на налоговых постах.
- **последующий контроль**, в ходе которого осуществляется проверка совершенных за определенный период времени финансово-хозяйственных операций.

Налоговый контроль осуществляется в основном в форме последующего контроля.

К *методам налогового контроля* можно отнести:

- налоговые проверки;
- иные методы (например, проверку правильности исчисления и уплаты государственной пошлины, проведение которой предусмотрено ст. 333.42 НК РФ).

При проведении налогового контроля должностные лица налоговых органов используют следующие *способы*: осмотр, получение объяснений, сбор и проверка данных учета и др.

В зависимости от предмета налогового контроля можно выделить такие *виды налогового контроля*, как фактический и документальный контроль. Фактический контроль направлен непосредственно на проверку объекта налогообложения и осуществляется посредством осмотра помещений, инвентаризации товарных остатков и т.д. В ходе документального контроля проводятся осмотр и проверка документов, в которых отражается наличие и состояние объекта налогообложения. Однако зачастую налоговый контроль носит смешанный характер (например, при проведении выездных налоговых проверок торговых–транспортных предприятий проводятся, как правило, как проверка документов налогоплательщика, так и инвентаризация товарных остатков, осмотр объектов налогообложения и т.д.).

При проведении налогового контроля для достижения баланса между соблюдением прав и законных интересов налогоплательщиков и исполнением фискальной функции государства в надлежащем объеме и порядке должностные лица налоговых органов должны исходить, прежде всего, из соблюдения следующих *принципов налогового контроля*:

1. *Законность проводимых мероприятий налогового контроля.* Данный принцип означает, что налоговый контроль должен быть проведен строго в тех формах, теми методами и способами, которые определены в НК РФ. Проведение налогового контроля в иных формах, а также по основаниям и в порядке, не предусмотренными НК РФ, не допускается.

2. *Соблюдение правовой процедуры.* Все мероприятия налогового контроля осуществляются в определенной НК РФ процессуальной форме, несоблюдение которой является основанием для отмены решений налоговых органов, вынесенных по результатам налогового контроля.

3. *Соблюдение налоговой тайны.* Полученные в ходе осуществления мероприятий налогового контроля сведения о налогоплательщике не могут быть разглашены иначе, как на основаниях, предусмотренных НК РФ.

4. *Недопустимость причинения вреда при проведении мероприятий налогового контроля.*

5. *Соблюдение установленных презумпций* и прав налогоплательщика, уважение его личных прав и имущественных интересов при проведении мероприятий налогового контроля.

Налоговый контроль проводится в основном, как уже было сказано ранее, посредством метода налоговых проверок, которые относятся к текущей и последующей формам налогового контроля. **Налоговые проверки** можно классифицировать, в зависимости от места их проведения, на камеральные проверки, проводимы исключительно по месту нахождения налогового органа (п. 1 ст. 88 НК РФ), и выездные налоговые проверки, проводимые по общему правилу по месту нахождения налогоплательщика (п. 1 ст. 89 НК РФ). В качестве исключения допускается проведение выездной налоговой проверки по месту нахождения налогового органа в случае, если у налогоплательщика отсутствует возможность предоставить помещение для проведения проверки.

И камеральную, и выездную налоговую проверку можно представить в виде непрерывного процесса, заключающего в себе последовательно сменяющие друг друга стадии:

1 стадия - назначение налоговой проверки.

2 стадия - проведение налоговой проверки.

3 стадия - оформление результатов налоговой проверки.

Сравнительный анализ камеральных и выездных налоговых проверок может быть проведен по следующим критериям: по предмету и задачам проверок; по срокам их проведения; по периоду деятельности налогоплательщика, охватываемому проверкой; по порядку назначения проверок; по возможности истребования документов и проведения других мероприятий налогового контроля в ходе осуществления проверок; по порядку оформления результатов проверок.

Камеральная налоговая проверка проводится по месту нахождения налогового органа на основе налоговых деклараций (расчетов) и документов, представленных налогоплательщиком, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющих у налогового органа. *Предметом* камеральной налоговой проверки является проверка правильности заполнения налоговых деклараций (расчетов), а *задачей* – выявление оши-

бок в представленных декларациях (расчетах) и противоречий между сведениями, содержащимися в представленных документах и документах, имеющихся у налоговых органов, выявление нарушений сроков представления налоговых деклараций (расчетов).

Камеральная налоговая проверка проводится в течение трех месяцев со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации (расчета) и документов, которые должны прилагаться к налоговой декларации (расчету) уполномоченными должностными лицами налогового органа в соответствии с их служебными обязанностями без специального решения руководителя налогового органа. Таким образом, камеральной проверкой может быть охвачен только *период* деятельности налогоплательщика, который отражен в представляемых в налоговый орган декларациях (расчетах) и иных документах.

При выявлении в ходе камеральной проверки ошибок в представленных декларациях (расчетах) и противоречий между сведениями, содержащимися в представленных документах и документах, имеющихся у налоговых органов, налоговый орган обязан сообщить налогоплательщику о выявленных ошибках и противоречиях и потребовать представить пояснения или внести исправления в декларации и иные документы. Налогоплательщик в течение пяти дней представляет пояснения или вносит соответствующие исправления. Кроме того, налогоплательщик вправе в обоснование своих пояснений представить документы (например, выписки из регистров налогового или бухгалтерского учета), подтверждающие достоверность сведений, внесенных в декларации (расчеты).

Налоговым органам предоставлено право истребовать у налогоплательщика документы, представление которых вместе с декларацией (расчетом) предусмотрено НК РФ, а также документы, подтверждающие право на налоговые льготы (п. 6 ст. 88 НК РФ), подтверждающие право на возмещение налога на добавленную стоимость и право на налоговый вычет при исчислении налога на добавленную стоимость (п. 8 ст. 88 НК РФ), документы, являющиеся основаниями для исчисления и уплаты налогов, связанных с использованием природных ресурсов (п. 9 ст. 88 НК РФ).

Истребование у налогоплательщиков иных сведений и документов, за исключением указанных выше, не допускается. Истребование документов осуществляется в порядке, установленном ст. 93 НК РФ.

Если в ходе камеральной проверки будет установлен факт совершения налогового правонарушения или иного нарушения законодательства о налогах и сборах, должностные лица налогового органа составляют акт проверки в порядке, предусмотренном ст. 100 НК РФ.

Внешним отличием выездной налоговой проверки от камеральной проверки является то, что **выездная налоговая проверка** проводится по общему правилу на территории (в помещении) налогоплательщика. *Предметом* выездной налоговой проверки является правильность исчисления и своевременность уплаты налогов и сборов. *Задачами* выездной налоговой проверки является выявление нарушений порядка и сроков уплаты налогов и сборов, выявление нарушений правил ведения учета доходов и расходов, объектов налогообложения.

Выездная налоговая проверка может проводиться как в отношении собственно налогоплательщика, так и в отношении филиала или представительства по вопросам уплаты региональных и местных налогов (п. 7 ст. 89 НК РФ). Выездная налоговая проверка проводится на основании решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа по месту нахождения организации, по месту жительства физического лица, по месту нахождения обособленного подразделения налогоплательщика, по месту постановки на учет в качестве крупнейшего налогоплательщика (п. 2 ст. 89 НК РФ).

В случае, если у налогоплательщика отсутствует возможность предоставить помещение для проведения выездной налоговой проверки, выездная налоговая проверка может быть проведена по месту нахождения налогового органа.

Выездная налоговая проверка в отношении одного налогоплательщика может проводиться по одному или нескольким налогам. В ходе выездной налоговой проверки налоговые органы вправе проверять деятельность филиалов и представительств.

В рамках выездной налоговой проверки может быть проверен *период*, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки.

Налоговые органы не вправе проводить две и более выездные налоговые проверки по одним и тем же налогам за один и тот же период, а также проводить более двух выездных налоговых проверок в течение календарного года. Независимо от времени проведения и предмета предшествующей проверки может проводиться только выездная налоговая проверка в связи с реорганизацией или ликвидацией организации-налогоплательщика.

Ограничение, касающееся количества выездных проверок, проводимых в течение календарного года, может быть преодолено путем принятия руководителем ФНС России решения о необходимости проведения выездной налоговой проверки налогоплательщика сверх установленных ограничений.

При определении количества выездных налоговых проверок налогоплательщика не учитывается количество проведенных самостоятельных выездных налоговых проверок его филиалов и представительств.

Налоговый орган, проводящий самостоятельную выездную проверку филиалов и представительств, не вправе проводить в отношении филиала или представительства две и более выездные налоговые проверки по одним и тем же налогам за один и тот же период. Налоговый орган не вправе проводить в отношении одного филиала или представительства налогоплательщика более двух выездных налоговых проверок в течение одного календарного года.

Началом срока выездной проверки является день вынесения решения о назначении проверки. *Срок* проведения выездной проверки не может превышать двух месяцев. При проведении самостоятельной выездной налоговой проверки филиала или представительства налогоплательщика срок проверки не может превышать один месяц. ФНС России в соответствии с п. 6 ст. 89 НК РФ установила основания и порядок продления срока проведения проверки до четырех месяцев, а также исключительные основания для продления срока проведения выездной проверки до шести месяцев (Приказ ФНС России от 25 декабря 2006 г. № САЭ-3-06/892@).

Основаниями продления срока проведения выездной налоговой проверки до четырех и (или) шести месяцев могут являться:

- проведение проверок налогоплательщика, отнесенного к категории крупнейших;
- получение в ходе проведения проверки информации от правоохранительных, контролирующих органов либо из иных источников, свидетельствующей о наличии у налогоплательщика, плательщика сбора, налогового агента нарушений законодательства о налогах и сборах и требующей дополнительной проверки;
- наличие форс-мажорных обстоятельств (затопление, наводнение, пожар и т.п.) на территории, где проводится проверка;
- проведение проверок организаций, имеющих в своем составе несколько обособленных подразделений;
- непредставление налогоплательщиком, плательщиком сбора, налоговым агентом в срок, установленный в соответствии с п. 3 ст. 93 НК РФ, документов, необходимых для проведения выездной налоговой проверки;

– иные обстоятельства. Необходимость и сроки продления выездной налоговой проверки определяются исходя из длительности проверяемого периода, объемов проверяемых и анализируемых документов, количества налогов и сборов, по которым назначена проверка, количества осуществляемых проверяемым лицом видов деятельности, разветвленности организационно-хозяйственной структуры проверяемого лица, сложности технологических процессов и других обстоятельств.

Продление срока проведения выездной налоговой проверки осуществляется решением вышестоящего налогового органа на основании мотивированного запроса налогового органа, проводящего проверку.

Проведение выездной проверки может быть приостановлено по основаниям, исчерпывающий перечень которых установлен п. 9 ст. 89 НК РФ. К таковым относятся:

- истребование документов (информации) согласно ст. 93.1 НК РФ;
- получение информации от иностранных государственных органов в рамках международных договоров Российской Федерации;
- проведение экспертиз;
- перевод на русский язык документов, представленных налогоплательщиком на иностранном языке.

Приостановление и возобновление выездной налоговой проверки оформляются решением руководителя (заместителя руководителя) налогового органа, проводящего указанную проверку.

Выездная налоговая проверка может быть приостановлена не более чем на шесть месяцев. Если в течение этого срока не удалось получить информацию от иностранных государственных органов в рамках международных договоров РФ, срок приостановления проверки может быть увеличен на три месяца.

При приостановлении выездной проверки приостанавливаются действия налогового органа по истребованию у налогоплательщика документов, а также действия на территории налогоплательщика, связанные с проверкой. На время приостановления проведения выездной проверки налогоплательщику возвращаются все подлинники, истребованные при проведении проверки, за исключением полученных в ходе выемки.

В день окончания выездной проверки проверяющий составляет справку о проведенной проверке, в которой фиксируются предмет проверки и сроки ее проведения, и вручает ее налогоплательщику. Повторная выездная налоговая проверка налогоплательщика про-

водится независимо от времени проведения предыдущей проверки по тем же налогам и за тот же период в следующем порядке:

- вышестоящим налоговым органом – в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего проверку;
- налоговым органом, ранее проводившим проверку, на основании решения его руководителя (заместителя руководителя) – в случае представления налогоплательщиком уточненной налоговой декларации, в которой указана сумма налога в размере, меньшем ранее заявленного. В рамках этой повторной выездной налоговой проверки проверяется период, за который представлена уточненная налоговая декларация.

Доступ на территорию или в помещение налогоплательщика лиц непосредственно проводящих налоговую проверку осуществляется при предъявлении ими служебных удостоверений и решения руководителя (его заместителя) налогового органа о проведении выездной налоговой проверки.

При воспрепятствовании доступу должностных лиц налоговых органов, проводящих налоговую проверку, на указанные территории или в помещения руководителем проверяющей группы составляется акт, подписываемый им и проверяемым лицом. На основании такого акта налоговый орган по имеющимся у него данным о проверяемом лице или по аналогии вправе самостоятельно определить сумму налога, подлежащую уплате.

Доступ должностных лиц налоговых органов, проводящих налоговую проверку, в жилые помещения помимо или против воли проживающих в них физических лиц иначе, как в случаях, установленных федеральным законом, или на основании судебного решения не допускается.

При проведении выездной налоговой проверки на налогоплательщика возлагается обязанность ознакомить проверяющих лиц с документами, связанными с исчислением и уплатой налогов.

Должностное лицо налогового органа, проводящее выездную налоговую проверку, вправе истребовать у налогоплательщика необходимые для проверки документы (п. 12 ст. 89 НК РФ). **Истребование у налогоплательщика документов** осуществляется посредством вручения налогоплательщику или его представителю требования о представлении документов (п. 1 ст. 93 НК РФ).

Налогоплательщик обязан представить истребуемые документы в течение 10 дней со дня вручения ему соответствующего требования в виде заверенных проверяемым лицом копий. Документы организации-налогоплательщика должны быть заверены подписью ру-

ководителя или иного уполномоченного лица и печатью этой организации. Должностные лица налогового органа не вправе требовать представление налогоплательщиком нотариально удостоверенных копий, если такое требование не предусмотрено законодательством Российской Федерации.

При отсутствии возможности предоставить истребуемые документы в установленный срок, налогоплательщик письменно уведомляет проверяющих лиц о невозможности представления документов в указанные сроки с указанием причин, по которым истребуемые документы не могут быть представлены, и о сроках, в течение которых проверяемое лицо может их представить. Такое уведомление налогоплательщик должен сделать в течение дня, следующего за днем получения требования о представлении документов.

Руководитель (заместитель руководителя) налогового органа, проводящего проверку, рассматривает уведомление налогоплательщика о невозможности в установленный срок представить истребуемые документы в течение двух дней со дня его получения и принимает решение о продлении сроков представления документов или об отказе в продлении сроков представления документов (п. 3 ст. 93 НК).

Непредставление в установленный срок истребуемых документов признается налоговым правонарушением, ответственность за которое наступает в соответствии со ст. 126 НК РФ.

Ознакомление должностных лиц налоговых органов с подлинниками документов допускается только на территории налогоплательщика, за исключением случаев проведения выездной налоговой проверки по месту нахождения налогового органа, а также случаев проведения выемки документов.

При проведении налоговой проверки должностное лицо налогового органа вправе **истребовать документы и информацию, касающиеся деятельности налогоплательщика у контрагентов и иных лиц**, располагающих необходимыми документами и информацией (ст. 93.1 НК РФ).

Лицо, получившее требование о представлении документов (информации), исполняет его в течение пяти дней со дня получения или в тот же срок сообщает, что не располагает истребуемыми документами (информацией). Налоговый орган вправе продлить срок для представления документов (информации) по письменному ходатайству лица, у которого они истребованы (п. 5 ст. 93.1 НК РФ).

Непредставление налоговому органу сведений о налогоплательщике, выразившееся в отказе организации представить имеющиеся у нее документы, предусмотренные НК РФ,

уклонение от представления таких документов либо представление документов с заведомо недостоверными сведениями, если такое деяние не содержит признаков нарушения законодательства о налогах и сборах, предусмотренного ст. 135.1 НК РФ (если речь не идет о банковских, либо кредитных организациях), влечет взыскание штрафа в размере пяти тысяч рублей.

В случае отказа от представления документов должностное лицо налогового органа, проводящее налоговую проверку, производит выемку необходимых документов в порядке, предусмотренном ст. 94 НК РФ.

Законом предусмотрен ряд обстоятельств, при наличии которых налогоплательщик вправе отказать в удовлетворении требования налогового органа о представлении документов: истечение нормативного срока хранения документов, ликвидация налогоплательщика, отсутствие документов в связи с передачей их оригиналов другому уполномоченному органу и т.д.

Аналогичным образом проводится истребование документов (информации), касающихся деятельности проверяемого налогоплательщика, при вынесении на этапе рассмотрения материалов налоговой проверки руководителем (заместителем руководителя) налогового органа решения о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля.

Истребование информации о совершении конкретной сделки у участников этой сделки или у иных лиц, располагающих информацией об этой сделке, может проводиться за рамками налоговых проверок, при возникновении обоснованной необходимости получения информации относительно данной сделки (п. 2 ст. 93.1 НК РФ).

Выемка документов и предметов производится должностным лицом налогового органа, проводящим налоговую проверку на основании мотивированного постановления должностного лица налогового органа, проводящего выездную налоговую проверку:

- при наличии у осуществляющих выездную налоговую проверку должностных лиц достаточных оснований полагать, что документы, свидетельствующие о совершении налоговых правонарушений, могут быть уничтожены, сокрыты, изменены или заменены (п. 14 ст. 89 НК РФ);

- в случае необоснованного отказа проверяемого лица от представления запрашиваемых при проведении налоговой проверки документов или непредставления указанных документов в установленные сроки (п. 4 ст. 93 НК РФ).

Следовательно, в постановлении о производстве выемки должно быть указано, на каком основании и в ходе какой налоговой проверки документы подлежат изъятию.

Выемке подлежат не только документы (информация) о налогоплательщике, но и предметы, относящиеся к предмету налоговой проверки: товарные остатки, запасы и прочие материальные ценности. Документы и предметы, не относящиеся к предмету налоговой проверки, выемке не подлежат, т.е. документы, подлежащие изъятию, должны относиться к проверяемому периоду и к тем налогам, по которым проходит налоговая проверка.

Подлинники документов изымаются только при наличии одного из следующих обстоятельств:

- копий документов недостаточно для производства мероприятий налогового контроля;
- у налоговых органов есть достаточные основания полагать, что подлинники документов могут быть уничтожены, сокрыты, исправлены или заменены.

Отсутствие в постановлении налогового органа должного обоснования (мотивов) для производства выемки оригиналов документов рассматривается некоторыми судами как основание для признания такого постановления недействительным.

При изъятии подлинников документов с них изготавливают копии, которые заверяются должностным лицом налогового органа и передаются лицу, у которого они изымаются. При невозможности изготовить или передать изготовленные копии одновременно с изъятием документов налоговый орган передает их лицу, у которого документы были изъяты, в течение пяти дней после изъятия.

Выемка документов или предметов производится с соблюдением процессуальной формы, установленной ст. 94 НК РФ. Условием, обеспечивающим соблюдение должной правовой процедуры производства выемки, является присутствие понятых и лиц, у которых она производится.

Выемка не может производиться в ночное время.

Должностное лицо налогового органа до начала выемки обязано предъявить постановление о производстве выемки и разъяснить присутствующим лицам их права и обязанности, а также предложить добровольно выдать документы и предметы, выемка которых производится.

В случае отказа выдать документы и предметы добровольно, выемка производится принудительно. При вскрытии помещений или иных мест, где могут находиться подлежащие выемке документы и предметы, должностное лицо налогового

органа должно избегать причинения не вызываемых необходимостью поврежденных запоров, дверей и других предметов.

Произведенные в ходе выемки процессуальные действия отражаются в протоколе. Изъятые документы и предметы перечисляются и описываются в протоколе выемки либо в прилагаемых к нему описях с указанием признаков, позволяющих точно идентифицировать изъятые документы и предметы.

Копия протокола о выемке документов и предметов вручается под расписку или высылается лицу, у которого эти документы и предметы были изъяты.

К числу основных прав налоговых органов относится **право осматривать** любые используемые налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанные с содержанием объектов налогообложения, независимо от места их нахождения, производственные, складские, торговые и иные помещения и территории, проводить инвентаризацию принадлежащего налогоплательщику имущества (подп. 6 п.1 ст. 31 НК РФ).

Производство осмотра регламентировано ст. 92 НК РФ и может осуществляться как в ходе выездной налоговой проверки, так и за ее рамками. За пределами выездной налоговой проверки допускается осмотр документов и предметов, полученных ранее при осуществлении мероприятий налогового контроля (например, в ходе выемки), а также других предметов и объектов с согласия их владельцев.

Осмотр производится в присутствии понятых. При проведении осмотра вправе участвовать лицо, в отношении которого осуществляется выездная налоговая проверка, или его представитель, а также специалисты. НК РФ не раскрывает права владельца предметов, подлежащих осмотру вне рамок налоговой проверки. Полагаем, что владелец осматриваемых предметов также вправе участвовать при производстве осмотра.

При осмотре в необходимых случаях производятся фото- и киносъемка, видеозапись, снимаются копии с документов, производятся другие действия.

Производство осмотра оформляется протоколом.

НК РФ не уделяет должного внимания правовому регулированию процедуры **инвентаризации имущества**, принадлежащего налогоплательщику, уполномочивая осуществить такое регулирование Минфин России. В настоящее время действует порядок проведения инвентаризации имущества налогоплательщика при налоговой проверке, утвержденный Приказом Минфина России № 20н и МНС России № ГБ-3-04/39 от 10 марта 1999 г.

Согласно названному нормативному правовому акту инвентаризация может проводиться только при проведении выездной налоговой проверки на основании распоряжения о проведении инвентаризации, принимаемого руководителем налогового органа (его заместителем). Основными целями инвентаризации являются: выявление фактического наличия имущества и неучтенных объектов, подлежащих налогообложению; сопоставление фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета; проверка полноты отражения в учете обязательств.

Может быть произведена инвентаризация любого имущества налогоплательщика независимо от его местонахождения: основных средств, нематериальных активов, финансовых вложений, производственных запасов, готовой продукции, товаров, прочих запасов, денежных средств, кредиторской задолженности и иных финансовых активов.

Перечень имущества, проверяемого при налоговой проверке, устанавливается руководителем налогового органа (его заместителем).

Экспертиза назначается в случае, если для разъяснения возникающих вопросов требуются специальные познания в науке, искусстве, технике или ремесле. Одним из видов экспертизы является оценка стоимости (стоимостная экспертиза) товаров, работ, услуг.

Экспертиза назначается постановлением должностного лица налогового органа, осуществляющего выездную налоговую проверку. Вопросы, поставленные перед экспертом, и его заключение не могут выходить за пределы специальных познаний эксперта.

Заключение эксперта или его сообщение о невозможности дать заключение предъявляются проверяемому лицу, которое имеет право дать свои объяснения и заявить возражения, а также просить о постановке дополнительных вопросов эксперту и о назначении дополнительной или повторной экспертизы.

Дополнительная экспертиза назначается в случае недостаточной ясности или полноты заключения и поручается тому же или другому эксперту.

Повторная экспертиза назначается в случае необоснованности заключения эксперта или сомнений в его правильности и поручается другому эксперту.

В качестве *эксперта* привлекается лицо, обладающее специальными познаниями в науке, технике, искусстве, ремесле. Эксперт привлекается на договорной основе. Расходы на проведение экспертизы осуществляются за счет средств федерального бюджета.

Эксперт вправе:

- знакомиться с материалами проверки, относящимися к предмету экспертизы;

- заявлять ходатайство о представлении ему дополнительных материалов, необходимых для проведения экспертизы;
- отказаться от дачи заключения, если представленные ему материалы являются недостаточными или если он не обладает необходимыми знаниями для проведения экспертизы.

Для проведения налогового контроля налоговые органы вправе привлекать также специалистов и переводчиков и вызывать в качестве свидетелей лиц, которым могут быть известны какие-либо обстоятельства, имеющие значение для проведения налогового контроля (подп. 11, 12 п. 1 ст. 31 НК РФ).

Для помощи при расчетах и проверки первичной бухгалтерской документации, для помощи в осуществлении инвентаризации технически сложных товаров может быть приглашен на договорной основе *специалист*. Специалистом может быть любое лицо, не заинтересованное в исходе дела, обладающее необходимыми знаниями и навыками. Специалист в последующем может быть опрошен как свидетель.

Переводчик привлекается к проведению мероприятий налогового контроля в случаях, когда необходимо осуществить перевод документов, представленных налогоплательщиком, с иностранного языка. Переводчиком является также лицо, понимающее знаки немого или глухого физического лица.

Переводчиком, таким образом, является лицо, обладающее знаниями соответствующего языка, не заинтересованное в исходе дела.

Переводчик обязан явиться по вызову назначившего его должностного лица налогового органа и точно выполнить порученный ему перевод. Переводчик предупреждается об ответственности за отказ или уклонение от выполнения своих обязанностей либо заведомо ложный перевод, о чем делается отметка в протоколе, которая удостоверяется подписью переводчика. Ответственность переводчика по характеру и тяжести наказания практически равна ответственности эксперта.

В качестве *свидетеля* для дачи показаний может быть вызвано любое физическое лицо, которому могут быть известны какие-либо обстоятельства, имеющие значение для осуществления налогового контроля. Показания свидетеля должны быть объективизированы в материалах налоговой проверки, путем занесения в протокол.

Не могут допрашиваться в качестве свидетеля:

1) лица, которые в силу малолетнего возраста, своих физических или психических недостатков не способны правильно воспринимать обстоятельства, имеющие значение для осуществления налогового контроля;

2) лица, которые получили информацию, необходимую для проведения налогового контроля, в связи с исполнением ими своих профессиональных обязанностей, и подобные сведения относятся к профессиональной тайне этих лиц, в частности адвокат, аудитор.

Перед получением показаний должностное лицо налогового органа предупреждает свидетеля об ответственности за отказ или уклонение от дачи показаний либо за дачу заведомо ложных показаний, о чем делается отметка в протоколе, которая удостоверяется подписью свидетеля.

Понятые вызываются для удостоверения факта совершения каких-либо процессуальных действий в количестве не менее двух человек. В качестве понятых могут быть вызваны любые не заинтересованные в исходе дела физические лица. Понятые удостоверяют в протоколе факт, содержание и результаты действий, производившихся в их присутствии. При этом следует понимать, что обычная практика совершения процессуальных действий и последующий вызов случайных лиц в качестве понятых является грубейшим нарушением положений ст. 98 НК РФ, регламентирующей участие понятых в мероприятиях налогового контроля. Они вправе делать по поводу произведенных действий замечания, которые подлежат внесению в протокол.

В случае необходимости понятые могут быть опрошены по указанным обстоятельствам в качестве свидетелей.

Рассматривая порядок производства отдельных мероприятий налогового контроля, была отмечена необходимость составления в ряде случаев протоколов, задачей которых является фиксация проводимых налоговыми органами действий. Протокол является строго формальным документом, требования к составлению которого установлены ст. 99 НК РФ. Протокол должен быть прочитан всеми присутствовавшими при производстве действий или участвовавшими в таковых, подписан должностными лицами, составившими его, и всеми лицами, участвовавшими в производстве действия или присутствовавшими при его проведении. Все материалы, выполненные при производстве действия (фотографические снимки и негативы, киноленты, видеозаписи и другие материалы), приобщаются к протоколу.

Для **оформления результатов камеральных и выездных налоговых проверок** НК РФ устанавливает единую процедуру. Результаты проведенных налоговых проверок

оформляются актом налоговых проверок, форма и требования к составлению которого установлены федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов. При этом по результатам выездной налоговой проверки акт составляется независимо от того, выявлены или нет нарушения законодательства о налогах и сборах, а при осуществлении камеральных налоговых проверок – только в случае выявления нарушения законодательства о налогах и сборах. Акт налоговой проверки по результатам выездной проверки должен быть составлен в течение двух месяцев со дня ее окончания, а по результатам камеральной проверки – в течение 10 дней со дня окончания проверки.

Акт налоговой проверки подписывается проверяющими лицами и лицом, в отношении которого проводилась эта проверка. Об отказе лица, в отношении которого проводилась налоговая проверка, или его представителя подписать акт делается соответствующая запись в акте налоговой проверки.

Акт налоговой проверки должен быть вручен лицу, в отношении которого проводилась проверка, или его представителю под расписку или передан иным способом, свидетельствующим о дате его получения указанным лицом (его представителем). При уклонении от получения акта налоговой проверки, этот факт отражается в акте налоговой проверки, а сам акт направляется по почте заказным письмом по месту нахождения организации (обособленного подразделения) или месту жительства физического лица. В случае направления акта налоговой проверки по почте заказным письмом датой вручения этого акта считается шестой день, считая с даты отправки заказного письма.

В течение 15 дней со дня получения акта налоговой проверки лицо, в отношении которого проводилась налоговая проверка, вправе представить в налоговый орган письменные возражения по указанному акту. При этом налогоплательщик вправе приложить к письменным возражениям или в согласованный срок передать в налоговый орган документы (их заверенные копии), подтверждающие обоснованность своих возражений.

Составлением акта налоговой проверки, т.е., по сути, фиксацией выявленных нарушений законодательства о налогах и сборах заканчивается налоговая проверка. В акте налоговой проверки обосновываются факт правонарушения и наличие в деянии лица признаков состава правонарушения, указывается норма налогового законодательства, определяющая конкретный вид налогового правонарушения, диспозицию правонарушающего деяния и соответствующую санкцию. В силу указанных обстоятельств актом налоговой проверки, по существу, возбуждается преследование за совершение налогового правона-

рушения, т.е. начинается процесс привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Если по результатам налоговой проверки не составлен акт, то следует считать, что проверка состоялась, но нарушений не обнаружено (см. п. 17 Постановления Пленума Верховного Суда РФ № 41, Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ № 9 от 11 июня 1999 г. «О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой Налогового кодекса РФ»).

Специальные правила налогового контроля установлены законодателем для отдельных категорий налогоплательщиков, например, для участников соглашения о разделе продукции. Данная категория налогоплательщиков может быть участником мероприятий налогового контроля с учетом дополнительных требований к проведению мероприятий налогового контроля, установленных ст. 346.42 НК РФ.

Выездная налоговая проверка участников соглашения о разделе продукции может быть произведена по любому периоду в течение всего срока действия соглашения. В этой связи налогоплательщик обязан хранить первичные документы, связанные с исчислением и уплатой налогов в течение всего срока действия соглашения о разделе продукции.

Выездная налоговая проверка инвестора по соглашению или оператора соглашения в связи с деятельностью по соглашению не может продолжаться более шести месяцев. При проведении выездных проверок организаций, имеющих филиалы и представительства, срок проведения проверки увеличивается на один месяц для проведения проверки каждого филиала и представительства.

Кроме того, свои особенности имеет выездная налоговая проверка резидентов, исключенных из единого реестра резидентов Особой экономической зоны в Калининградской области (ст. ст. 288.1 и 385.1 НК РФ). К таковым относится неприменение ограничений периода деятельности налогоплательщика, подлежащего проверке, а также неприменение запрета на проведение двух и более выездных налоговых проверок по одним и тем же налогам за один и тот же период. Указанные ограничения не применяются, если решение о назначении выездной налоговой проверки вынесено не позднее чем в течение трех месяцев с момента уплаты резидентом Особой экономической зоны в Калининградской области сумм налога на прибыль и налога на имущество организаций, обязанность по уплате которых возникла вследствие исключения резидента из единого реестра резидентов до получения свидетельства о выполнении условий инвестиционной декларации.

Нормативные правовые акты и разъяснения законодательства

1. Конституция РФ (ст. ст. 51, 55).
2. Налоговый кодекс РФ (части первая и вторая).
3. Таможенный кодекс РФ (ст. 3).
4. Федеральный Закон от 12 августа 1995 г. № 144-ФЗ «Об оперативно–розыскной деятельности» (ст. ст. 1, 2, 6, 7).
5. Закон РФ от 18 апреля 1991 г. № 1026-1 «О милиции» (ст. 30).
6. Закон РФ от 21 марта 1991 г. № 943-1 «О налоговых органах Российской Федерации» (ст. 1).
7. Приказ Минфина России от 13 июня 1995 г. № 49 «Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств».
8. Приказ МНС России и МВД России от 22 января 2004 г. № 76 «Об утверждении нормативных правовых актов о порядке взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов по предупреждению, выявлению и пресечению налоговых правонарушений и преступлений».
9. Приказ Минфина России № 20н и МНС России № ГБ-3-04/39 от 10 марта 1999 г. «Об утверждении положения о порядке проведения инвентаризации имущества налогоплательщиков при налоговой проверке»
10. Приказ ФНС России от 31 мая 2007 г. № ММ-3-06/338@ «Об утверждении форм документов, используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах».
11. Приказ ФНС России от 25 декабря 2006 г. № САЭ-3-06/892@ «Об утверждении форм документов, применяемых при проведении и оформлении налоговых проверок; оснований и порядка продления срока проведения выездной налоговой проверки; порядка взаимодействия налоговых органов по выполнению поручений об истребовании документов; требований к составлению акта налоговой проверки».
12. Письмо ФНС России от 25 июля 2007 г. № 06-1-04/495@ «О порядке исполнения запросов налоговых органов».
13. Письмо Высшего Арбитражного Суда РФ от 28 ноября 1997 г. № С5-7/ОУ-805, Госналогслужбы РФ от 1 декабря 1997 № ВК-6-08/835 «О некоторых вопросах организации налоговыми органами проверок уплаты государственной пошлины в арбитражных судах».

Судебная практика

1. Определение Конституционного Суда РФ от 12 июля 2006 г. № 267-О.

Во всех случаях сомнений в правильности уплаты налогов, и тем более в случаях обнаружения признаков налогового правонарушения, налоговый орган обязан воспользоваться предоставленным ему правомочием и истребовать у налогоплательщика необходимую информацию. Соответственно, налогоплательщик вправе предполагать, что если налоговый орган не обращается к нему за объяснениями или документами, подтверждающими декларируемые налоги, то у налогового органа нет сомнений в правильности уплаты налогов. Иное означало бы нарушение принципа правовой определенности и вело бы к произволу налоговых органов.

По смыслу ст. 88 НК РФ, налоговый орган обязан информировать налогоплательщика об обнаруженных ошибках при заполнении документов и налоговых правонарушениях и требовать от него соответствующих объяснений до вынесения руководителем (заместителем руководителя) налогового органа решения о привлечении к налоговой ответственности. При этом право на представление своих возражений у налогоплательщика возникает с момента предъявления налоговым органом требования представить объяснения и документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты налогов, т.е. до принятия решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

2. Постановление Конституционного Суда РФ от 14 июля 2005 г. № 9-П.

Обнаружение и выявление налогового правонарушения происходит в рамках налогового контроля и фиксируется при оформлении результатов налоговых проверок. По смыслу ст. 100 НК РФ, акт выездной налоговой проверки, в ходе которой обнаружено налоговое правонарушение, является итоговым актом налогового контроля. В то же время в нем обосновываются факт правонарушения и наличие в деянии лица признаков состава правонарушения, указывается норма налогового законодательства, определяющая конкретный вид налогового правонарушения, диспозицию правонарушающего деяния и соответствующую санкцию. Акт налоговой выездной проверки, таким образом, выступает и в качестве правоприменительного акта, которым, по существу, возбуждается преследование за совершение налогового правонарушения, т.е. начинается процесс привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

3. Постановление Конституционного Суда РФ от 16 июля 2004 г. № 14-П.

Суды не уполномочены проверять целесообразность решений налоговых органов (их должностных лиц), которые действуют в рамках предоставленных им законом дискре-

ционных полномочий. В то же время необходимость обеспечения баланса частных и публичных интересов в налоговой сфере как сфере властной деятельности государства предполагает возможность проверки законности соответствующих решений, принимаемых в ходе налогового контроля, - о проведении встречных проверок, истребовании документов, назначении экспертизы и т.д. Как следует из взаимосвязанных положений ст.°ст. 46 (ч. 1), 52, 53 и 120 Конституции РФ, предназначение судебного контроля как способа разрешения правовых споров на основе независимости и беспристрастности предопределяет право налогоплательщика обратиться в суд за защитой от возможного произвольного правоприменения.

4. Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 28 февраля 2001 г. № 5 «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации» (п.°п. 27-30).

5. Информационное письмо Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 17 марта 2003 г. № 71 «Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений части первой Налогового кодекса Российской Федерации» (п.°п. 8-11).

6. Постановление Высшего Арбитражного Суда РФ от 26 июня 2007 г. № 2662/07.

Проведение камеральной проверки возможно только на основании представленных налогоплательщиком налоговой декларации (расчета) и прилагаемых к ней документов. Суд установил, что осуществление налогового контроля в форме камеральной налоговой проверки недопустимо, если налогоплательщик не представил соответствующие декларации (расчеты).

7. Постановление ФАС ВСО от 28 июня 2007 г. № А78-6141/06-Ф02-3275/07.

Должностное лицо налогового органа до получения от свидетеля показаний обязано предупредить его об ответственности за дачу заведомо ложных показаний, уклонение от их дачи или отказ от дачи таких показаний. При отсутствии такой отметки в протоколе допроса свидетеля данный протокол не может быть положен в основу принятия налоговым органом решения о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения и принят судом в качестве доказательства.

8. Постановление ФАС ВВО от 19 июня 2007 г. № А11-13190/2006-К2-25/828.

Составление протокола осмотра с нарушением требований НК РФ (отсутствие документального подтверждения полномочий лица, в присутствии которого составлен

протокол, по представлению интересов налогоплательщика; непривлечение к участию в осмотре самого налогоплательщика; отсутствие в протоколе сведений об участии в проведении осмотра сотрудника налогового органа) является основанием для признания недействительным решения налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, вынесенного на основании такого протокола.

9. Постановление ФАС СКО от 9 апреля 2007 г. № Ф08-1706/2007-720А.

Налоговые органы, помимо полномочий по налоговому контролю, осуществляют также полномочия в части контроля и надзора за производством и оборотом этилового спирта, спиртосодержащей и алкогольной продукции. При оценке соблюдения требований к составлению актов проверки необходимо, в первую очередь, установить, в рамках реализации каких полномочий налоговых органов он составлен.

10. Постановление ФАС СЗО от 29 сентября 2006 г. № А05-5194/2006-29.

Обстоятельства налогового правонарушения могут быть установлены только в рамках налоговой проверки. НК РФ не предусматривает привлечение к налоговой ответственности только на основании проведения иных мероприятий налогового контроля (по результатам акта инвентаризации объектов, на основании протокола осмотра помещения) без проведения камеральной или выездной проверки.

11. Постановление ФАС МО от 12 июня 2006 г. № КА-А40/6276-06.

В постановлении о производстве выемки документов должно быть указано, на каком основании и в связи с какими неправомерными действиями налогоплательщика документы подлежат изъятию. Указание налогового органа на возможное неправомерное включение расходов в налогооблагаемую базу по налогу на прибыль в проверяемом периоде не может служить мотивацией для вынесения постановления о производстве выемки.

12. Постановление ФАС СЗО от 24 марта 2006 г. № А05-12138/2005-22.

Суд пришел к выводу, что непредставление документов налогоплательщиком по требованию налогового органа в связи с временным отсутствием технической возможности изготовления копий документов, не образует состава налогового правонарушения.

13. Постановление ФАС МО от 23 января 2006 г. № КА-А41/14006-05.

Нарушение налоговым органом порядка производства налоговой проверки является основанием для отмены решения о привлечении налогоплательщика к ответственности.

14. Постановление ФАС СЗО от 16 декабря 2005 г. № А56-4080/2005.

Суд счел, что налоговые органы не вправе привлекать налогоплательщиков к налоговой ответственности на основании информации, переданной им органами внутренних

дел. Информация о совершении налоговых правонарушений, полученная налоговыми органами от органов внутренних дел, должна быть проверена в рамках мероприятий налогового контроля, предусмотренных НК РФ.

15. Постановление ФАС ЗСО от 26 октября 2005 г. № Ф04-7491/2005.

Суд установил, что основания для привлечения налогоплательщика к ответственности за несвоевременность уплаты налога, а также для привлечения налогоплательщика к ответственности за непредставление истребованных документов отсутствуют, поскольку налоговый орган не представил доказательств направления в предусмотренном законом порядке соответствующих требований налогоплательщику.

16. Постановление ФАС СЗО от 20 августа 2004 г. № А52/4871/2003/02.

Дополнительные мероприятия налогового контроля должны проводиться в соответствии с требованиями действующего налогового законодательства, в противном случае результаты, полученные в ходе мероприятий дополнительного контроля, не являются допустимыми доказательствами при решении судом вопроса о привлечении налогоплательщика к ответственности.

17. Постановление ФАС СЗО от 22 июня 2004 г. № А42-5232/00-15-554/01-1157/02.

Суд установил, что предприниматель осуществляет свою деятельность по 11-ти адресам в разных городах Мурманской области. При таких обстоятельствах проведение выездной проверки в помещении налогового органа с соблюдением норм налогового законодательства, регламентирующих порядок ее проведения, фиксацию результатов и процедуру рассмотрения материалов проверки, не влечет признание недействительным решения, вынесенного по результатам такой проверки.

18. Постановление ФАС СЗО от 1 июня 2004 г. № А66-9798-03.

Истребование всех первичных документов для подтверждения соответствия налоговой отчетности фактическому состоянию дел означает превращение камеральных проверок в выездные, только при этом налоговый инспектор лишен необходимости выходить на предприятие для проверки документов и находиться там в период проведения проверки. Такая подмена приводит к несоблюдению гарантий, установленных НК РФ, для налогоплательщиков, связанных с процедурой проведения выездной проверки, и, в первую очередь, запрета проведения повторной выездной проверки.

19. Постановление ФАС ВСО от 23 апреля 2004 г. № А10-5073/03-11-Ф02-1259/04-С1.

Суд установил, что выемка произведена в отсутствие предпринимателя и его законного представителя, наделенного полномочиями быть таковым, что является существенным нарушением процедуры совершения действий по выемке документов, нарушающих права и законные интересы предпринимателя. Налогоплательщик не был в установленном законом порядке ознакомлен с постановлением о производстве выемки, права и обязанности ему разъяснены не были, тем самым были ущемлены права налогоплательщика. Суд пришел к выводу, что нарушение должностными лицами налогового органа прав налогоплательщика при выемке документов влечет признание их действий незаконными и возврат изъятых при этом документов.

20. Постановление ФАС ВСО от 19 октября 2002 г. № А19-10134/02-40-Ф02-3762/02-С1.

Перечень вопросов, подлежащих выяснению в ходе проведения дополнительных мероприятий налогового контроля, отличается от перечня вопросов, которые исследовались при проведении выездной налоговой проверки. Целью проведения дополнительных мероприятий налогового контроля явилось установление фактов, которые не могли быть выяснены при проведении выездной налоговой проверки. При таких обстоятельствах суд ошибочно дополнительных мероприятий налогового контроля, как повторную выездную налоговую проверку.

Литература, рекомендованная к изучению по данной теме

1. Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации (часть 1) (постатейный) / под ред. А.Н. Козырина. – М.: Изд-во Проспект, 2005.
2. Налоговое право России в вопросах и ответах: Учебное пособие / под общей ред. А.А. Ялбулганова. – М.: ЗАО «Юстицинформ», 2007. – 408 с.
3. Развитие налогового законодательства: вопросы теории и практики / под ред. А.А. Ялбулганова. – М.: Готика, 2005.
4. Брук Б. Навстречу налогоплательщику // СПС КонсультантПлюс.
5. Вас пришли проверять. Как это пережить: практические советы. – М.: ООО «РиК плюс», 2000.
6. Вилесова О. Нарушил – заплати! // СПС КонсультантПлюс.
7. Демин А.В. О методе налогового права // СПС КонсультантПлюс.
8. Корнева Е.А. Правовое регулирование полномочий налоговых органов / Е.А. Корнева, В.Н. Ткачев. – М.: Городец, 2007.

9. Крохина Ю.А. Налоговое право: учебник / Ю.А. Крохина. – М.: Высшее образование, 2003. – С. 300–313.
10. Кучеров И.И. Проверки налогоплательщиков органами внутренних дел / И.И. Кучеров, И.Н. Соловьев. – М., 2004.
11. Кучеров И.И. Налоговый контроль и ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах / И.И. Кучеров, О.Ю. Судаков, И.А. Орешкин. – М., 2001.
12. Налоговое право. Учебник / отв. ред. Пепеляев С.Г. – М.: Юрист, 2004. (С. 498–511).
13. Шаповалов С.Ю. Налоговая ответственность и камеральная проверка // СПС КонсультантПлюс.
14. Шаповалов С.Ю. Налоговые споры глазами судей // СПС КонсультантПлюс.

Задания

1. Используя положения науки финансового права, расскажите о формах, методах и видах налогового контроля. Свой рассказ проиллюстрируйте соответствующими примерами.

2. Проведите сравнительно-правовой анализ камеральных и выездных налоговых проверок, заполнив в этих целях нижеприведенную таблицу. При необходимости выделите дополнительные критерии, показывающие сходства или отличия названных мероприятий налогового контроля.

<i>Критерий сравнения</i>	<i>Камеральная налоговая проверка</i>	<i>Выездная налоговая проверка</i>
<i>Место проведения налоговой проверки</i>		
<i>Предмет проверки</i>		
<i>Задачи проверки</i>		
<i>Сроки проведения проверки</i>		
<i>Период деятельности налого-</i>		

<i>плательщика, охватываемый проверкой</i>		
<i>Порядок назначения проверки</i>		
<i>Возможность истребования документов в ходе проверки</i>		
<i>Возможность проведения иных мероприятий налогового контроля в ходе проверки</i>		
<i>Порядок оформления результатов проверки</i>		

3. Является ли непредставление налогоплательщиком документов по требованию налогового органа достаточным основанием для принятия должностным лицом налогового органа постановления о производстве выемки указанных документов?

4. Как НК РФ определяет начало и окончание срока проведения камеральной налоговой проверки и выездной налоговой проверки:

1. Течение срока проверки начинается:

- со дня представления налогоплательщиком в налоговый орган деклараций (расчетов);
- с момента обеспечения должностным лицам налогового органа доступа на территорию налогоплательщика для осуществления налоговой проверки;
- со дня вынесения руководителем налогового органа (его заместителем) решения о назначении налоговой проверки.

2. Течение срока проверки заканчивается:

- принятием акта налоговой проверки;
- составлением справки о проведенной проверке;
- вынесением решения о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения;
- с истечением срока проведения проверки, установленного НК[°]РФ;
- представлением налогоплательщиком возражений по акту налоговой проверки.

5. Органами, уполномоченными осуществлять налоговые проверки, являются:

- налоговые органы
- таможенные органы
- органы государственных внебюджетных фондов
- органы внутренних дел

Свой ответ подтвердите ссылками на соответствующие нормативные правовые акты.

6. Должностные лица налогового органа и органов внутренних дел провели совместную проверку деятельности ООО «Индустрия-сервис» по вопросу полноты постановки на учет в налоговых органах объектов игорного бизнеса.

В ходе проверки должностными лицами органов внутренних дел был произведен осмотр помещения зала игровых автоматов, принадлежащего ООО «Индустрия-сервис», и установлено наличие в зале 10-ти игровых автоматов в рабочем состоянии и 4-х игровых автоматов в нерабочем состоянии. Данные факты зафиксированы в протоколе осмотра от 7 мая 2007 г. № 3. В качестве свидетеля была допрошена оператор зала игровых автоматов Кулакова О.Л., показания которой зафиксированы в протоколе от 7 мая 2007 г. № 1.

Результаты проверки были оформлены должностными лицами налогового органа соответствующим актом налоговой проверки.

Рассмотрев материалы проверки, заместитель руководителя налогового органа принял решение от 18 июня 2007 г. № 5 о привлечении ООО «Индустрия-сервис» к налоговой ответственности за неисполнение обязанности по регистрации 4-х игровых автоматов, в

основу которого были положены протокол осмотра № 3 и протокол допроса № 1 от 7 мая 2007 г.

ООО «Индустрия-сервис», не согласившись с решением налогового органа, обжаловало его в судебном порядке. В жалобе общество указало на нарушение порядка проведения осмотра и составления протокола: осмотр был проведен вне рамок выездной налоговой проверки и без согласия общества на его проведение; в протоколе осмотра отсутствуют сведения о проверке полномочий представителя, в присутствии которого производился осмотр; в протоколе не отражено присутствие должностного лица налогового органа при производстве осмотра.

Оцените правомерность действий должностных лиц налогового органа и доводов ООО «Индустрия-сервис».

7. Изучите приведенное ниже извлечение из акта выездной налоговой проверки. Оцените правомерность и обоснованность проведения такой налоговой проверки. Были ли в данном случае нарушены принципы осуществления налогового контроля? Если да, то какие?

Акт № 54

выездной налоговой проверки

Иванова Петра Васильевича, ИНН - 1234567890

г. Н.

23 апреля 2004 года

Мною, старшим государственным налоговым инспектором налоговой службы I ранга ИФНС № 3 Козловым Д.Н., на основании решения заместителя руководителя Инспекции Федеральной налоговой службы № 3 по г. Н., Советника налоговой службы РФ II ранга С.Л. Федорич от 04 марта 2004 года № 54 проведена выездная налоговая проверка Иванова П.В. по вопросам правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты сумм налога на доходы физических лиц за период с 01.01.2002 г. по 31.12.2002 г.

Проверка проведена в соответствии с НК РФ (части I и II, с учетом внесенных в них изменений и дополнений), иными актами законодательства о налогах и сборах.

I. Общие положения

Проверка начата 04.03.2004 г., окончена 22.04.2004 г.

Адрес регистрации Иванова П.В.: г. Н., ул. Мира, д. 3, кв. 5.

При проведении проверки использовались сведения из справок о доходах физических лиц по форме 2-НДФЛ за 2002 год, представленных предприятиями - источниками выплат в налоговые органы по месту постановки на учет.

8. На основании решения руководителя инспекции в организации проводится выездная налоговая проверка по вопросам соблюдения налогового законодательства, правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты в бюджет налогов.

В ходе налоговой проверки проверяющим инспекторам были представлены все необходимые истребованные документы за проверяемый период, однако налоговая проверка была приостановлена в связи с проведением встречной проверки относительно деятельности контрагентов налогоплательщика.

Далее налоговый орган проводил камеральные проверки и запрашивал у налогоплательщика документы за налоговые периоды, охваченные выездной проверкой. Организация полагала, что истребование таких первичных документов фактически позволяло налоговой инспекции при формальном приостановлении выездной проверки проверять налогоплательщика по вопросам, являющимся предметом выездной налоговой проверки.

Правомерны ли действия налогового органа? Может ли налогоплательщик не представлять истребуемые документы в связи с тем, что уже представлял их ранее в рамках выездной налоговой проверки?

Контрольные вопросы

1. Понятие и виды налогового контроля.
2. Формы и методы налогового контроля.
3. Сравнительно-правовая характеристика налоговых проверок.
4. Порядок истребования документов. Выемка документов и предметов.
5. Порядок проведения осмотра территории, помещения налогоплательщика, документов и предметов.
6. Порядок проведения экспертизы. Ответственность эксперта. Права налогоплательщика при проведении экспертизы.
7. Привлечение специалиста для оказания помощи при проведении налогового контроля, различия в правовом статусе специалиста и эксперта.
8. Участие понятых, свидетелей и переводчика при осуществлении налогового контроля.

9. Порядок составления протокола при производстве действий по осуществлению налогового контроля.

Тематика эссе

1. Принципы осуществления налогового контроля.
2. Полномочия налоговых органов при осуществлении налогового контроля.
3. Гарантии прав налогоплательщиков при проведении налогового контроля.

Глава 8

Производство по делам о налоговых правонарушениях

Производство по делам о налоговых правонарушениях можно определить как процесс привлечения лица к ответственности за совершенное им налоговое правонарушение.

Налоговым правонарушением признается виновно совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, налогового агента и иных лиц, за которое НК РФ установлена ответственность (ст. 106 НК РФ). Приведенное понятие отражает общие признаки, характерные для всех налоговых правонарушений.

Во-первых, это действие (бездействие), носящее противоправный характер. Противоправность, применительно к налоговым правонарушениям, состоит в неисполнении или ненадлежащем исполнении обязанностей, установленных законодательством о налогах и сборах.

Во-вторых, лишь налоговое правонарушение может порождать неблагоприятные последствия для нарушителя - налоговую ответственность.

Третьим признаком является виновность, т.е. налоговые правонарушения совершаются только виновно (умышленно или по неосторожности).

Общим объектом налоговых правонарушений являются охраняемые законом общественные отношения, складывающиеся в сфере налогообложения. Непосредственным объектом являются конкретные общественные правоотношения (материальные или процессуальные): отношения по взиманию налогов и сборов, отношения при производстве налогового контроля и т.д.

Объективная сторона налогового правонарушения характеризуется тремя признаками: наличием противоправного деяния (действия или бездействия), наличием негативных последствий, наличием причинно-следственной связи между противоправным деянием и негативными последствиями.

Большинство налоговых правонарушений состоят в неисполнении налогоплательщиком (плательщиком сборов, налоговым агентом) предписаний законодательства о налогах и сборах, т.е. совершаются в форме *бездействия*. В то же время неисполнение обязанности, возложенной законом, возможно и в форме активного действия (например, уклонение от постановки на учет в налоговом органе). Событие не может быть признано правонарушением, даже если оно повлекло за собой общественно вредные последствия.

Негативные последствия налогового правонарушения состоят в *причинении вреда* доходам бюджета. Отсутствие прямой *причинно-следственной связи* между противоправным действием (бездействием) и негативными последствиями не позволяет говорить о наличии объективной стороны, а, следовательно, и о наличии налогового правонарушения.

Объективная сторона отдельных видов налоговых правонарушений характеризуется дополнительными признаками. Так, при определении конкретных видов налоговых правонарушений законодатель указывает на систематичность совершения нарушения как на существенный признак налогового правонарушения (п. 2 ст. 120, п. 2 ст. 129.2 НК РФ). Повторность совершения правонарушения отнесена к квалифицирующим признакам, влияющим на размер налоговой санкции (п. 2 ст. 129.1 НК РФ).

Для правильной квалификации налогового правонарушения важное значение имеет время совершения правонарушения, установление которого позволяет определить налоговый период, в котором совершено налоговое правонарушение, а также позволяет правильно определить налоговую норму, подлежащую применению.

Субъектами налоговых правонарушений называются лица, совершившие такие правонарушения и подлежащие вследствие этого взысканию, выраженному в налоговой санкции.

Физической возможностью совершать деяния обладают только *физические лица* (граждане, иностранные граждане, лица без гражданства), привлекаемые к ответственности за налоговое правонарушение с 16 лет (ст. 107 НК РФ). Субъектами налоговых правонарушений могут быть также *организации* (российские и иностранные). Субъектами налоговых правонарушений могут выступать не только налогоплательщики (плательщики сборов), но и налоговые агенты, банки и лица, способствующие проведению отдельных мероприятий налогового контроля (свидетели, эксперты, переводчики, специалисты).

В основе *субъективной стороны* налогового правонарушения лежит вина правонарушителя, выражающая сочетание интеллектуального и волевого моментов в поведенческих актах в сфере налогообложения. Интеллектуальный момент состоит в осознании лицом правового значения действий, которые оно совершает, в предвидении и осознании их последствий. Волевой момент проявляется в стремлении лица совершить противоправные действия и достичь определенного результата.

Применительно к налоговой ответственности законодатель исходит из принципа презумпции невиновности. Бремя доказывания вины налогоплательщика (плательщика сборов, налогового агента) в совершении налогового правонарушения возлагается на на-

логовые органы. Все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (п. 7 ст. 3 НК РФ). Налогоплательщик вправе обжаловать решение налоговых органов о наложении на него штрафа даже в случае добровольного исполнения данного решения. В этом состоит принцип судебного подтверждения виновности в совершении налогового правонарушения.

Вина организации в совершении налогового правонарушения определяется в зависимости от вины ее должностных лиц либо представителей, действия (бездействие) которых обусловили совершение данного налогового правонарушения (п. 4 ст. 110 НК РФ).

Налоговое правонарушение может быть совершено умышленно или по неосторожности. Налоговое правонарушение признается совершенным умышленно, если субъект осознавал противоправный характер своих действий (бездействия), желал либо сознательно допускал наступление их вредных последствий. Налоговое правонарушение признается совершенным по неосторожности, если субъект не осознавал противоправного характера своих действий (бездействия) либо вредного характера последствий, возникших вследствие этих действий (бездействия), хотя должен был и мог это осознавать. Для некоторых видов налоговых правонарушений умысел является квалифицирующим признаком (п.2 ст. 122 НК РФ).

Законодатель конкретизировал субъективную сторону состава налогового правонарушения, предусмотрев обстоятельства, исключаящие вину лица в совершении налогового правонарушения и порядок подтверждения возникновения соответствующих обстоятельств (ст. 111 НК РФ).

Об отсутствии состава налогового правонарушения свидетельствуют: отсутствие события налогового правонарушения (отсутствие объективной стороны налогового правонарушения); отсутствие вины лица в совершении налогового правонарушения (отсутствие субъективной стороны налогового правонарушения); совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, физическим лицом, не достигшим к моменту совершения деяния шестнадцатилетнего возраста (ненадлежащий субъект налогового правонарушения).

Поскольку в ходе производства по налоговым правонарушениям лицо привлекается к ответственности, т.е. ограничиваются его имущественные права, то любое изъятие денежных средств у лица должно осуществляться согласно установленной законом процессуальной форме. Сама эта форма должна быть такова, чтобы обеспечить соблюдение прав и законных интересов привлекаемого к ответственности лица, предоставить данному лицу возможность защиты своих прав.

Порядок рассмотрения дел о налоговых правонарушениях различен в зависимости от того, в ходе каких мероприятий налогового контроля выявлено налоговое правонарушение (ст. 100.1 НК РФ). Если налоговое правонарушение выявлено в ходе налоговой проверки (камеральной или выездной), то производство происходит в порядке, установленном ст. 101 НК РФ. Если налоговое правонарушение обнаружено в ходе иных мероприятий налогового контроля, то производство по нему осуществляется в порядке, установленном ст. 101.4 НК РФ.

При этом такие налоговые правонарушения, как грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения (ст. 120 НК РФ), неуплата или неполная уплата сумм налога или сбора (ст. 122 НК РФ), невыполнение налоговым агентом обязанности по удержанию и перечислению налогов (ст. 123 НК РФ), могут быть выявлены только в ходе налоговых проверок.

Производство по делам о налоговых правонарушениях, выявленных в ходе налоговых проверок, содержит в себе ряд последовательных этапов:

1-й этап - представление налогоплательщиком возражений по акту налоговой проверки;

2-й этап - рассмотрение руководителем (заместителем руководителя) налогового органа акта налоговой проверки и других материалов проверки, в том числе возражений налогоплательщика;

3-й этап - принятие решения по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки;

4-й этап - вручение решения, принятого по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки, налогоплательщику (его представителю).

Как было указано ранее в главе, посвященной производству по налоговому контролю, акт налоговой проверки выступает в качестве правоприменительного акта, которым, *по существу, возбуждается преследование за совершение налогового правонарушения*, т.е. начинается процесс привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения (процесс производства по налоговому правонарушению).

Акт налоговой проверки (камеральной или выездной) должен быть вручен лицу, в отношении которого проводилась проверка, под расписку или иным способом, свидетельствующим о дате его получения (п. 5 ст. 100 НК РФ). При невозможности вручить акт налоговой проверки непосредственно налогоплательщику, акт проверки направляется по почте заказным письмом по месту нахождения организации (обособленного подразделе-

ния) или по месту жительства физического лица. Датой вручения акта налоговой проверки признается шестой день, считая с даты отправки заказного письма.

С даты вручения акта налоговой проверки налогоплательщику начинается пятнадцатидневный срок для представления возражений по акту налоговой проверки (п. 6 ст. 100 НК РФ). При этом суды, решая вопрос о возможности сокращения этого срока в случае досрочного представления налогоплательщиком своих возражений, пришли к выводу, что должностные лица налоговых органов не имеют права приступить к рассмотрению материалов налоговой проверки до истечения срока, установленного НК РФ, для предоставления возражений.

Налогоплательщик вправе вместе с возражениями по акту налоговой проверки представить документы (их заверенные копии), подтверждающие обоснованность своих возражений.

Принятие решения по результатам налоговой проверки осуществляется в течение десяти дней со дня истечения срока, установленного для направления возражений по акту налоговой проверки.

Согласно п. 1 ст. 101 НК РФ срок для рассмотрения материалов налоговой проверки и принятия по ним решения может быть продлен не более чем на один месяц. Однако основания и порядок продления рассматриваемого срока НК РФ не установлены.

Полномочиями по рассмотрению материалов налоговой проверки и принятию по ним решения обладают руководитель налогового органа и его заместитель. Материалы налоговой проверки, рассматриваемые при принятии решения, могут включать в себя, помимо акта налоговой проверки, возражения по акту налоговой проверки и документы их подтверждающие, иные материалы налоговой проверки (заключение эксперта, протокол допроса свидетелей, письменные объяснения, истребованные документы, документы и предметы, изъятые в ходе выемки, акт осмотра территории налогоплательщика, инвентаризационная опись).

О месте и времени рассмотрения материалов налоговой проверки **извещается лицо**, в отношении которого проводилась проверка. Неявка лица, извещенного надлежащим образом, не является препятствием для рассмотрения материалов налоговой проверки, за исключением случаев, когда явка заинтересованного лица признана руководителем налогового органа (его заместителем) обязательной.

Неизвещение лица о месте и времени рассмотрения материалов налоговой проверки зачастую признается судом как существенное нарушение порядка вынесения решения по материалам налоговой проверки, и признается основанием для его отмены.

Перед рассмотрением материалов налоговой проверки по существу руководитель налогового органа (его заместитель):

- 1) объявляет, кто рассматривает дело и материалы какой налоговой проверки подлежат рассмотрению;
- 2) устанавливает факт явки лиц, приглашенных для участия в рассмотрении материалов. Разрешает вопрос о возможности рассмотрения материалов проверки в отсутствие участников производства, извещенных надлежащим образом;
- 3) проверяет полномочия представителя лица, в отношении которого проводилась налоговая проверка;
- 4) разъясняет права и обязанности лицам, участвующим в процедуре рассмотрения материалов налоговой проверки;
- 5) выносит решение об отложении рассмотрения материалов налоговой проверки в случае неявки лица, участие которого необходимо для рассмотрения материалов налоговой проверки.

Представляется, что вынести решение об отложении рассмотрения материалов налоговой проверки руководитель налогового органа (его заместитель) должен будет и в тех случаях, когда в ходе рассмотрения материалов проверки будет признано необходимым участие в рассмотрении материалов проверки свидетелей, экспертов, специалистов, а также выявлена необходимость получения дополнительных доказательств совершения налогового правонарушения.

Сбор дополнительных доказательств для подтверждения совершения налогового правонарушения осуществляется на основе решения руководителя налогового органа (его заместителя) о проведении мероприятий налогового контроля. В качестве дополнительных мероприятий налогового контроля могут быть истребованы документы в соответствии со ст. ст. 93 и 93.1 НК РФ, проведена экспертиза, допрошены свидетели. В решении о назначении дополнительных мероприятий налогового контроля излагаются обстоятельства, вызвавшие необходимость проведения таких дополнительных мероприятий, указывается срок, в который они должны быть проведены и который не может превышать одного месяца, указывается конкретная форма дополнительных мероприятий налогового контроля.

В ходе рассмотрения материалов налоговой проверки могут быть оглашены материалы проверки (акт налоговой проверки, представленные налогоплательщиком возражения, протоколы и т.д.), заслушаны объяснения заинтересованного лица, исследованы другие доказательства.

Разрешая вопрос о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения или об отказе в привлечении к ответственности, руководитель налогового органа должен установить:

- 1) совершало ли лицо, в отношении которого был составлен акт налоговой проверки, нарушение законодательства о налогах и сборах;
- 2) образуют ли выявленные нарушения состав налогового правонарушения;
- 3) имеются ли основания для привлечения лица к ответственности за совершение налогового правонарушения;
- 4) имеются ли обстоятельства, исключающие вину лица в совершении налогового правонарушения, либо обстоятельства, смягчающие или отягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения.

По результатам рассмотрения материалов налоговой проверки может быть вынесено два вида решения:

- 1) о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения;
- 2) об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Формы решений установлены Приказом ФНС России от 31 мая 2007 г. № ММ-3-06/338@.

НК РФ устанавливает требования к содержанию названных решений. Так, в решении о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения должны быть изложены:

- обстоятельства совершенного налогового правонарушения так, как они установлены проведенной проверкой, со ссылкой на документы и иные сведения, подтверждающие указанные обстоятельства;
- доводы, приводимые лицом, в отношении которого проводилась проверка, в свою защиту, и результаты проверки этих доводов;
- решение о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности за конкретные налоговые правонарушения с указанием статей НК РФ, предусматривающих данные правонарушения;
- применяемые меры ответственности;
- размер выявленной недоимки и соответствующих пеней, а также подлежащий уплате штраф.

В решении об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения должны быть отражены:

- обстоятельства, послужившие основанием для отказа в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения;
- размер недоимки, если эта недоимка была выявлена в ходе проверки, и сумма соответствующих пеней.

Кроме того, решение, вынесенное по материалам налоговой проверки, должно содержать указание на срок и порядок обжалования решения в вышестоящий налоговый орган, наименование органа, его место нахождения, другие необходимые сведения.

Несоблюдение требований, установленных НК РФ, может являться основанием для отмены решения налогового органа вышестоящим налоговым органом или судом (п. 14 ст. 101 НК РФ). В то же время нарушение должностным лицом налогового органа норм НК РФ не является безусловным основанием для отмены решения налогового органа. В каждом конкретном случае должны быть оценены характер допущенных нарушений и их влияние на законность и обоснованность вынесенного налоговым органом решения.

Особое внимание НК РФ уделяет нарушениям процедуры принятия решения налоговым органом, выделяя нарушения, являющиеся безусловным основанием для отмены решения налогового органа, и нарушения, которые могут стать таковыми, в случае, если привели к принятию неправомерного решения.

Основаниями для безусловной отмены решения налогового органа является нарушение существенных условий процедуры его принятия. К существенным условиям процедуры принятия решения руководителем налогового органа относятся:

- обеспечение возможности лица, в отношении которого проводилась проверка, участвовать в процессе рассмотрения материалов налоговой проверки лично и (или) через своего представителя;
- обеспечение возможности налогоплательщика представить объяснения.

Копия решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения вручается лицу, в отношении которого оно вынесено, или его представителю под расписку или передается иным способом, свидетельствующим о дате его получения.

Новеллой НК РФ является установление процедуры вступления в силу решений налогового органа, вынесенных в результате рассмотрения материалов проверки. Решение налогового органа вступает в силу по истечении 10 дней со дня его вручения лицу, в отношении которого оно вынесено.

До вступления решения в силу оно может быть обжаловано в апелляционном порядке путем подачи апелляционной жалобы в вышестоящий налоговый орган (п. 2 ст. 101.2 НК РФ). При этом обжаловано может быть как решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, так и решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, поскольку последнее может содержать в себе решение о взыскании недоимки по налогу и пени. В случае подачи апелляционной жалобы, решение вступает в силу с даты его утверждения вышестоящим налоговым органом. Если вышестоящий налоговый орган изменит решение нижестоящего налогового органа, тогда обжалуемое решение с учетом внесенных изменений вступит в силу с даты принятия соответствующего решения вышестоящим налоговым органом.

До вступления в силу решения налогового органа лицо, в отношении которого такое решение вынесено, может исполнить его добровольно, даже в том случае, если оно подало апелляционную жалобу.

Порядок производства по налоговым правонарушениям, выявленным в ходе иных мероприятий налогового контроля.

Иначе регламентировано производство по налоговым правонарушениям, выявленным в ходе иных мероприятий налогового контроля, т.е. в ходе мероприятий, проводимых за рамками налоговых проверок. НК РФ не раскрывает, в ходе каких мероприятий, за исключением налоговых проверок, может быть обнаружено совершение налоговых правонарушений.

Обнаружение фактов совершения налоговых правонарушений фиксируется в акте, который подписывается составившим его должностным лицом налогового органа и лицом, совершившим налоговое правонарушение. В акте должны быть указаны:

- документально подтвержденные факты нарушения законодательства о налогах и сборах;
- выводы и предложения должностного лица, обнаружившего факты нарушения законодательства о налогах и сборах, по устранению выявленных нарушений и применению санкций за налоговое правонарушение.

Форма акта и требования к порядку его составления установлены Приказом ФНС России от 13 декабря 2006 г. № САЭ-3-06/860@.

Рассматриваемый акт подлежит вручению лицу, в отношении которого он составлен, в том же порядке, что и акт налоговой проверки.

Производство по данной категории дел во многом аналогично производству по делам о налоговых правонарушениях, выявленных в ходе налоговых проверок. Так, НК РФ

закрепляет право лица, в отношении которого составлен акт о выявленных налоговых правонарушениях, представить в налоговый орган письменные возражения по акту в целом или по его отдельным положениям, а также документы (их заверенные копии), подтверждающие обоснованность возражений. В то же время срок для представления таких возражений сокращен до 10 дней со дня вручения акта.

Акт, в котором зафиксированы факты нарушения законодательства о налогах и сборах, а также документы и материалы, представленные лицом, совершившим налоговое правонарушение, рассматриваются руководителем налогового органа (его заместителем) в течение 10 дней, исчисляемых со дня истечения срока для представления возражений по акту. Возможность продления указанного срока НК РФ не предусмотрена (п. 6 ст. 101.4 НК РФ). Однако, учитывая, что в ходе рассмотрения акта и иных документов и материалов руководитель налогового органа может вынести решение о привлечении свидетелей, экспертов, специалистов, срок рассмотрения акта, по-видимому, может быть продлен на время, необходимое для извещения указанных лиц о месте и времени рассмотрения акта.

Лицо, в отношении которого составлен акт об обнаружении фактов, свидетельствующих о совершении налогового правонарушения, извещается заблаговременно о месте и времени его рассмотрения. Неявка лица или его представителя, извещенного надлежащим образом, не является препятствием для рассмотрения акта в отсутствие этого лица. НК РФ не содержит ответа на вопрос, может ли руководитель налогового органа признать явку лица, в отношении которого составлен акт, обязательной и, соответственно, отложить вынесение решения по акту в случае неявки такого лица. Принимая во внимание, что вынесение правомерного решения по факту обнаружения обстоятельств, свидетельствующих о совершении налогового правонарушения, возможно только лишь при условии всестороннего исследования доказательств, подтверждающих (опровергающих) указанные обстоятельства, он может признать явку лица, в отношении которого ведется производство, обязательной.

Рассматривая акт и другие материалы, заслушивая объяснения лица, в отношении которого ведется производство, руководитель (заместитель руководителя) налогового органа должен установить:

- допускало ли лицо, в отношении которого был составлен акт, нарушения законодательства о налогах и сборах;
- образуют ли выявленные нарушения состав налоговых правонарушений, содержащихся в НК РФ;

- имеются ли основания для привлечения лица, в отношении которого был составлен акт, к ответственности за совершение налогового правонарушения;
- имеются ли обстоятельства, исключающие вину лица в совершении налогового правонарушения, или обстоятельства, смягчающие или отягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения.

По результатам рассмотрения акта и приложенных к нему документов и материалов руководитель (заместитель руководителя) налогового органа выносит решение:

- 1) о привлечении лица к ответственности за налоговое правонарушение;
- 2) об отказе в привлечении лица к ответственности за налоговое правонарушение.

НК РФ раскрывает содержание только лишь решения о привлечении к ответственности за налоговое правонарушение. Решение должно содержать: *обстоятельства* допущенного правонарушения, указание на документы и иные сведения, которые *подтверждают указанные обстоятельства, доводы*, приводимые лицом, привлекаемым к ответственности, в свою защиту, результаты проверки этих доводов, решение о привлечении лица к ответственности за конкретные налоговые правонарушения, применяемые меры ответственности. Кроме того, в решении указывается срок, в течение которого оно может быть обжаловано, порядок его обжалования в вышестоящий налоговый орган, наименование органа, место его нахождения, другие необходимые сведения.

Решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения должно, следуя аналогии закона, содержать в себе указание на обстоятельства, позволившие руководителю налогового органа сделать вывод об отсутствии в действиях лица состава налогового правонарушения и оснований для его привлечения к соответствующей ответственности.

Поскольку такое решение не может содержать в себе положений относительно взыскания недоимки по налогам и соответствующих пеней, законодатель прямо не предусмотрел право лица, в отношении которого оно вынесено, обжаловать его. Несмотря на отсутствие непосредственного указания на право обжалования данного решения в ст. 101.4 НК РФ, оно может быть обжаловано в рамках общей процедуры, предусмотренной для обжалования актов налоговых органов и действий (бездействия) их должностных лиц (гл. 19 НК РФ).

В остальном производство по данной категории дел, в том числе и порядок направления копий решений, идентично производству по материалам налоговых проверок. Одинаковый подход проявил законодатель и к определению существенных условий процеду-

ры принятия решений, нарушение которых является безусловным основанием для их отмены.

Нормативные правовые акты и разъяснения законодательства

1. Конституция РФ (ст. 54).
2. Налоговый кодекс РФ (часть первая).
3. Приказ МНС России от 17 августа 2001 г. № БГ-3-14/290 «Об утверждении регламента рассмотрения споров в досудебном порядке».
4. Приказ ФНС России от 31 мая 2007 г. № ММ-3-06/338@ «Об утверждении форм документов, используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах».
5. Приказ ФНС России от 13 декабря 2006 г. № САЭ-3-06/860@ «Об утверждении формы акта об обнаружении фактов, свидетельствующих о предусмотренных Налоговым кодексом РФ налоговых правонарушениях (за исключением налоговых правонарушений, предусмотренных статьями 120, 122, 123), и требований к его составлению».
6. Письмо МНС России от 5 апреля 2001 г. № ВП-6-18/274@ «О порядке рассмотрения жалоб налогоплательщиков».
7. Письмо МНС России от 24 августа 2000 г. № ВП-6-18/691@ «Об обжаловании актов налоговых органов».

Судебная практика

1. Постановление Конституционного Суда РФ 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».
2. Постановление Конституционного Суда РФ от 25 января 2001 г. № 1-П «По делу о проверке конституционности положения пункта 2 статьи 1070 Гражданского кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан И.В. Богданова, А.Б. Зернова, С.И. Кальянова и Н.В. Труханова».
3. Постановление Конституционного Суда РФ от 15 июля 1999 г. № 11-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений Закона РСФСР «О государственной налоговой службе РСФСР» и Законов Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» и «О федеральных органах налоговой полиции».

4. Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 27 января 2003 г. № 2 «О некоторых вопросах, связанных с введением в действие Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях» (п. 2).

5. Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 28 февраля 2001 г. № 5 «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации» (п. 30, 33 – 38).

6. Постановление Пленума Верховного Суда РФ № 41, Пленума ВАС РФ № 9 от 11 июня 1999 г. «О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации» (п. п. 18 – 20).

7. Информационное письмо Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 17 марта 2003 г. № 71 «Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений части первой Налогового кодекса Российской Федерации» (п. п. 10-21).

8. Постановление ВАС ВВО от 28 марта 2007 г. № А29-7289/2006а.

Суд установил, что при вынесении решения о привлечении налогоплательщика к ответственности налоговый орган допустил нарушения ст. 101 НК РФ. Во-первых, не были соблюдены требования, предъявляемые к содержанию решения (п. 3 ст. 101 НК РФ). Во-вторых, в материалах дела отсутствовали доказательства, свидетельствующие о том, что инспекция уведомила налогоплательщика о выявленном налоговом правонарушении, истребовала от него соответствующие объяснения, а также сообщила о дате и месте рассмотрения материалов проверки.

Поскольку данными действиями налогового органа были нарушены права и законные интересы налогоплательщика, суд отменил решение о привлечении к ответственности за налоговое правонарушение.

9. Постановление ВАС ВВО от 28 марта 2007 г. № А29-7289/2006а.

Разрешая спор, суд пришел к выводу, что несоблюдение налоговым органом требований ст. 101 НК РФ привели к нарушению прав и законных интересов предпринимателя (он был лишен возможности представить свои объяснения по факту правонарушения, документы, подтверждающие обоснованность возражений), поэтому признал их существенными и удовлетворил требования заявителя – отменил решение о привлечении к ответственности за налоговое правонарушение.

Литература, рекомендованная к изучению по данной теме

1. Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации (часть 1) (постатейный) / под ред. А.Н. Козырина. – М.: Изд-во Проспект, 2005. (Комментарии ст. ст. 34, 106 – 115).
2. Налоговое право России в вопросах и ответах: Учебное пособие / под общей ред. А.А. Ялбулганова. – М.: ЗАО «Юстицинформ», 2007. – 408 с.
3. Постатейный комментарий к Закону РФ «О налоговых органах Российской Федерации» / под общей ред. проф. А.А. Ялбулганова. – М.: Городец, 2007 (Комментарий ст. 12).
4. Развитие налогового законодательства: вопросы теории и практики / под ред. А.А. Ялбулганова. – М.: Готика, 2005.
5. Ковалевская Д.Е. Налоговые споры: порядок урегулирования во внесудебном и судебном порядке. Арбитражная практика / Д.Е. Ковалевская, Л.А. Короткова. – М.: Налоговый вестник, 2003. – 464 с.
6. Корнева Е.А. Правовое регулирование полномочий налоговых органов / Е.А. Корнева, В.Н. Ткачев. – М.: Городец, 2007.
7. Кучеров И.И. Налоговое право России: Курс лекций / И.И. Кучеров. – М.: ЮрИнфоР, 2001. – 360 с. (С. 294–308).
8. Налоговое право: Учебник / под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Юрист, 2004. – 591 с. (С. 561–569).
9. Налоговое право России: Учебник для вузов / отв. ред. д.ю.н., проф. Ю.А. Крохина. – М.: Норма, 2003. – 656 с. (С. 510–525).
10. Ядрихинский С. Правовые проблемы защиты законных интересов налогоплательщика / С. Ядрихинский // Хозяйство и право. – 2007. – № 2.

Задания

1. В отношении Петрова В. было вынесено решение об отказе в привлечении к ответственности за налоговые правонарушения. Ответьте на вопросы, приведенные ниже. Свои ответы подкрепите ссылками на акты законодательства о налогах и сборах.

1. Может ли Петров В. обжаловать данное решение?
2. Допускается ли одновременная подача жалобы на указанное решение, не вступившее в силу, в вышестоящий налоговый орган и суд?
3. Может ли Петров В. обжаловать данное решение вышестоящему должностному лицу после вступления его в силу?
4. В какие сроки может быть подана апелляционная жалоба на указанное решение? Жалоба на решение, вступившее в законную силу? Жалоба в суд?

5. Какое решение по данной жалобе может вынести вышестоящий налоговый орган?
6. В какой срок должно быть принято решение вышестоящим должностным органом по жалобе Петрова В.?
7. Должен ли быть Петров В. извещен о месте и времени рассмотрения его жалобы вышестоящим налоговым органом?
8. Каковы последствия подачи жалобы на решение об отказе в привлечении к ответственности за налоговое правонарушение?
9. В какой суд Петров В. вправе обжаловать рассматриваемое решение? Как решается вопрос о подведомственности данной категории дел?

2. Налоговый орган при проведении выездной налоговой проверки ООО «Н» пришло к выводу о необходимости привлечения эксперта. При назначении экспертизы общество в соответствии с п. 7 ст. 95 НК РФ просило о назначении эксперта из числа указанных им лиц, а также представило дополнительные вопросы для получения по ним заключения эксперта.

Должностное лицо налогового органа, проводившее проверку, при вынесении постановления о назначении экспертизы проигнорировало просьбу ООО «Н» о назначении предложенного им эксперта и включении дополнительных вопросов.

Произошло ли в данном случае нарушение прав ООО «Н»? Какие способы защиты своих прав общество может избрать в предлагаемой ситуации?

3. В ходе камеральной проверки индивидуального предпринимателя налоговый орган установил, что в нарушение п. 7 ст. 346.21 НК РФ предприниматель несвоевременно представил в налоговый орган налоговую декларацию по единому налогу, уплачиваемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения.

Рассмотрев материалы проверки, заместитель руководителя налогового органа принял решение о привлечении предпринимателя за указанное нарушение к ответственности, предусмотренной в п. 2 ст. 119 НК РФ.

Предприниматель не согласился с указанным решением налогового органа и обжаловал его в арбитражный суд, указав в исковом заявлении, что налоговая инспекция в решении о привлечении к налоговой ответственности вменяет ему нарушение п. 7 ст. 346.21 НК РФ. Между тем названная норма предусматривает порядок исчисления и уплаты налога. Из содержания же решения налогового органа не следует, что предприниматель нару-

шил порядок исчисления и уплаты единого налога. Обязанность представления налоговых деклараций по названному налогу и сроки их представления установлены в ст. 346.23 НК РФ, однако в этой статье п. 7 отсутствует.

Кроме того, предприниматель заявил, что налоговый орган при выявлении налогового правонарушения не потребовал от него (предпринимателя) представления объяснений и документов, подтверждающих правильность исчисления и своевременность уплаты налогов, а также не уведомил о дате и месте рассмотрения материалов проверки заместителем руководителя налогового органа.

Был ли соблюден налоговым органом порядок производства по делу о налоговом правонарушении? Допущено ли налоговым органом нарушение прав и законных интересов предпринимателя? Каковы могут быть последствия несоблюдения налоговым органом требований НК РФ при производстве по делу о налоговом правонарушении? Какое решение, на ваш взгляд, должен вынести суд?

4. Налоговая инспекция № 5, проводя выездную проверку ООО «Соната», пришла к выводу о необходимости истребовать некоторые документы у его контрагента, ОАО «Мир музыки». В связи с чем в налоговую инспекцию № 12 по месту нахождения ОАО «Мир музыки» было направлено поручение об истребовании документов.

Налоговая инспекция № 12 направила ОАО «Мир музыки» требование о представлении документов, оформленное в соответствии со ст. 93.1 НК РФ.

ОАО «Мир Музыки» не исполнило в установленный срок данное требование, и было привлечено к ответственности, предусмотренной ст. 129.1 НК РФ.

Обжалуя решение о привлечении к ответственности, ОАО «Мир музыки» в исковом заявлении указало, что требование налогового органа о представлении документов оно не получало. Налоговая инспекция, в свою очередь, пояснила, что направленное обществу заказным письмом требование вернулось с отметкой почты об истечении сроков хранения и об отсутствии по указанному адресу получателя.

Какое решение должен принять суд?

Контрольные вопросы

1. Понятие производства по делам о налоговых правонарушениях и его этапы.
2. Виды производств по делам о налоговых правонарушениях и основание их выделения.
3. Процедура рассмотрения материалов налоговой проверки.

4. Вступление в силу решений налоговых органов, принимаемых по итогам рассмотрения материалов налогового контроля.

Тематика эссе

1. Основания для отмены решения налогового органа о привлечении (об отказе в привлечении) к ответственности за совершение налогового правонарушения.
2. Правовое значение акта налоговой проверки.
3. Гарантии прав налогоплательщиков и иных лиц на участие в рассмотрении материалов налоговой проверки.

Список сокращений

АПК РФ	Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации
ГПК РФ	Гражданский процессуальный кодекс Российской Федерации
ЕСН	единый социальный налог
ЕСХН	единый сельскохозяйственный налог
ЕНВД	единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности
ИНН	идентификационный номер налогоплательщика
ККМ	контрольно-кассовая машина
КоАП РФ	Кодекс об административных правонарушениях Российской Федерации
КПП	код причины постановки на учет
НК РФ	Налоговый кодекс Российской Федерации
НДПИ	налог на добычу полезных ископаемых
НДС	налог на добавленную стоимость
НДФЛ	налог на доходы физических лиц
ТК РФ	Таможенный кодекс РФ
УСН	упрощенная система налогообложения
ФАС ВВО	Федеральный арбитражный суд Волго-Вятского округа
ФАС ВСО	Федеральный арбитражный суд Восточно-Сибирского округа
ФАС ДО	Федеральный арбитражный суд Дальневосточного округа
ФАС ЗСО	Федеральный арбитражный суд Западно-Сибирского округа
ФАС МО	Федеральный арбитражный суд Московского округа
ФАС ПО	Федеральный арбитражный суд Поволжского округа
ФАС СЗО	Федеральный арбитражный суд Северо-Западного округа
ФАС СКО	Федеральный арбитражный суд Северо-Кавказского округа
ФАС УО	Федеральный арбитражный суд Уральского округа
ФАС ЦО	Федеральный арбитражный суд Центрального округа