ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА

ТЕМА

Правовые проблемы налогового контроля в Российской Федерации

Содержание

Введение

Глава 1. Правовая характеристика налогового контроля

§1. Эволюция налогообложения и налогового контроля в РФ

§2. Понятие и значение налогового контроля

§3. Формы и виды налогового контроля

Глава 2. Налоговая проверка как основная форма осуществления налогового контроля

§1. Правовой статус исполняющих субъектов налогового контроля

§2. Понятие и виды налоговых проверок, осуществляемых налоговыми органами Российской Федерации

§3. Правонарушения, выявляемые в ходе налоговых проверок и ответственность за их совершение

Заключение

Список использованной литературы

Введение

Актуальность темы исследования. На современном этапе экономического развития Российской Федерации особо актуальной является проблема своевременного пополнения бюджета, его сбалансированности по доходам и расходам, сокращения дефицита и внешнего долга, обеспечения финансирования федеральных и региональных потребностей. Налоги - основной источник доходов государства.

Мировая практика свидетельствует, что результаты деятельности налоговой системы любого государства зависят от качества проведения налогового контроля. При его низкой эффективности налогоплательщики будут изыскивать методы уклонения от уплаты налогов и сборов в полном объеме, что приведет к резкому снижению поступления налогов в бюджет, невыполнению государством социальных программ, нагнетанию социальной напряженности в обществе.

Практическая значимость темы исследования. Роль налогов в современном государстве неоценима. Они составляют основу доходной части государства, что позволяет ему осуществлять свои функции в полном объеме: содержать армию, строить дороги, выполнять социальные программы и т.д. Однако осуществление налогового контроля в России осложняется тем, что налоговая система России создана практически заново, с минимальной преемственностью по отношению к советской эпохе и значительным использованием западного опыта. Налоговое контрольное производство в корне отличается от дореформенных времен.

Данное обстоятельство породило множество проблем. Налоговый Кодекс содержит пробелы и противоречия, обусловленные как изменчивостью экономических отношений, так и допущенными в процессе принятия законов ошибками и неточностями. Налоговая система на современном этапе характеризуется отсутствием единого концептуального подхода к организации налогового контроля, поэтому имеются большие резервы в исследовании с позиций урегулирования комплекса взаимоотношений налоговых органов и налогоплательщиков, порядке осуществления налоговой проверки и применении мер налоговой ответственности.

Актуальность проблемы повышения эффективности налогового контроля в России, недостаточная разработанность путей решения этих проблем в экономическом и организационном аспектах обусловили выбор темы данной дипломной работы и предопределили концепцию данной научной работы, цель, задачи и объекты исследования

Степень изученности проблемы:

Несмотря на достаточно большой объем научных работ, посвященных исследованию налоговых правоотношений в сфере налогового контроля, нельзя признать, что все проблемы в части исследования правового регулирования решены. В большинстве своем работы посвящены характеристике налогового законодательства, рассмотрению предмета, методов налогового контроля, анализу налоговых правоотношений, исследованию правового режима взимания отдельных налогов. Вопросы налогового администрирования, относятся к числу наименее разработанных в отечественной и зарубежной литературе.

В связи с принятием Налогового Кодекса и принципиально новым подходом к осуществлению налогового контроля возрос интерес к изучению проблем осуществления налогового контроля. В конце 90-х годов, налоговый контроль стал постоянным объектом исследований ученых и специалистов - практиков. Развитию методологии налогового контроля посвящен обширный круг научной и учебной литературы. Настоящая дипломная работа была бы невозможна без изучения теоретических разработок проблем осуществления налогового контроля. Базовые принципы теории налогов, содержащиеся в классических трудах А. Смита, Д. Риккардо, Ш. Монтескье, У. Петти, Ж. Сисмонди являются актуальными для данного исследования. Среди представителей отечественной науки, занимающихся теорией налогов и налогообложения, следует назвать Н. Тургенева, И. Озерова. Важные положения теории налогов и налогового права, отвечающие условиям современной России, были сформулированы в работах ученых: Л. Брызгалина, О. Горбуновой, И. Горского, В. Гуреева, П. Козырина, Л. Окуневой, С. Пепеляева, Г. Петровой, В. Пушкаревой, Г. Толстопятенко, Н. Химичевой, Д. Черника, И.Перонко, С. Шаталина, В. Парыгиной, А. Тедеева, Л. Явич и других.

Исследования подтверждают наличие определенных пробелов в нормах Налогового кодекса (далее - НК) РФ, регулирующих проведение налоговых проверок и осуществление должностными лицами налоговых органов эффективного налогового контроля. Налоговое законодательство носит противоречивый характер, организационные процедуры осуществления налогового контроля и практика их применения породила множество проблем, необходимость решение которых, требует всестороннего и глубокого исследования. В данной работе сделана попытка рассмотреть основные проблемы, возникающие при осуществлении налогового контроля.

Целью настоящей работы является анализ теории и практики осуществления налогового контроля в России и за рубежом и выработка на этой основе практических рекомендаций по совершенствованию системы налогового контроля, как основной функции налогового администрирования.

Цель исследования обусловлена необходимостью решения следующих теоретических и практических задач:

- на основе эволюции налогообложения исследовать концепции содержания налогового контроля, выявить закономерности развития форм и методов налогового контроля в условиях реформирования налоговой системы;

- определить основные формы налогового контроля, правовой статус его участников и порядок привлечения к налоговой ответственности по его результатам;

- исследовать нормативно — правовую базу налогового контроля, проанализировать судебные решения и предложить меры по совершенствованию налогового законодательства;

Объектом исследования является совокупность налоговых отношений государства и налогоплательщиков Российской Федерации.

Предметом данного исследования являются нормы права, регулирующие осуществление налогового контроля в Российской Федерации.

Нормативную основу работы составили Конституция РФ, федеральные законы, законы субъектов РФ, нормативно-правовые акты Президента и Правительства РФ, министерств и ведомств, решения и постановления Конституционного Суда РФ, Верховного Суда РФ, Высшего Арбитражного Суда РФ, федеральных арбитражных судов округов, арбитражных судов субъектов РФ и другие.

Теоретическую основу работы составили работы русских ученых А.А. Исаева, В.А. Лебедева, Д.И. Львова, И.Х. Озерова, Е.Г. Осокина, К.И. Ровинского, Н.И. Тургенева, советских ученых: А.А. Соколова, С.Д. Цыпкина; российских правоведов: А.В. Брызгалина, Д.В. Винницкого, А.Н Козырина, Т.Л. Комаровой, И.И. Кучерова, О.А. Ногиной, С.Г. Пепеляева, Е.В. Поролло; экономистов: А.В. Бачурина, Г.Л. Рабиновича, Т.Ф. Юткиной; практических работников: В.В. Гусевой, Д.Г. Черника. В работе использованы публикации в научных журналах, материалы научных и практических конференций, авторефераты диссертаций.

Информационно - эмпирическая база исследования сформирована на основе материалов УФНС России по Брянской области, комитета по статистике Брянской области, Министерства финансов РФ, публикаций в отечественной и зарубежной печати.

Методологической основой исследования явились общенаучные методы познания, в том числе исторический, формально-логический методы, а также анализ, синтез, наблюдение и сравнение.

Положения, выносимые на защиту:

1. Необходимо дополнить абз. 2 п. 8 ст. 88 НК РФ и изложить её в следующей редакции: «Налоговый орган вправе истребовать у налогоплательщика дополнительные сведения и документы, подтверждающие правильность расчета налога и правомерность применения налоговых вычетов».
2. Следует изменить абз. 4 п.9 ст. 89 НК РФ и изложить его в следующей редакции: «Также приостанавливается течение срока для предоставления налогоплательщиком документов, истребованных у него ранее даты вынесения решения о приостановлении выездной налоговой проверки».
3. Дополнить п. 2 ст. 93 НК РФ и изложить его в следующей редакции: «Истребуемые документы представляются в виде заверенных проверяемым лицом копий или, по желанию налогоплательщиков, в виде оригиналов с обязательством должностных лиц налоговых органов последующего возврата проверенных документов налогоплательщику».

Объем и структура исследования. Дипломная работа состоит из введения, двух глав, включающих шесть параграфов, заключения, списка используемой литературы и приложений по теме исследования. Работа изложена на 83 страницах основного текста. Структура работы отражает общую идею и логику исследования.

Глава 1. Правовая характеристика налогового контроля

§1. Эволюция налогообложения и налогового контроля в РФ

Налоговый контроль является одним из важнейших направлений государственного финансового контроля. Его приоритетность обусловлена значимостью налогов и сборов, являющихся основным источником дохода бюджетов всех уровней. Совершенствование налогового контроля невозможно без уяснения его правовой сущности, изучения этапов развития и механизма действия налогового контроля, его форм, видов и методов, а также оценки эффективности налогового контроля в Российской Федерации.

В постепенно реформирующейся экономике России, перешедшей от плановой системы хозяйствования к рыночному финансово-экономическому регулированию товарных и денежных потоков, особое место занимает система государственного, в том числе налогового, контроля, являющегося одним из факторов ее развития и стабилизации. Налоги - основной источник доходов государства. За счет налогов формируется 78,5% федерального бюджета. При этом фактически налоги в стране уплачивает лишь половина налогоплательщиков. Число налогоплательщиков, не представляющих отчетность в налоговые органы или представляющих «нулевую» отчетность, по состоянию на начало 2007г. составило 1458725 организаций и 967691 индивидуальных предпринимателей.

1. Поэтому вопрос четкого, без неясностей и двусмысленностей, правового регулирования взаимоотношений налоговых органов и налогоплательщиков (плательщиков сборов, налоговых агентов), возникающих при осуществлении налогового контроля, был и в настоящее время остается одним из основных вопросов построения правового государства и возможности дальнейшего продолжения экономических реформ. В идеале нормативно-правовое регулирование системы налогового контроля должно создавать приемлемые условия целостного, последовательного, рационального и успешного выполнения этой системой присущих ей функций в конкретной экономической среде, существующей в России. Правовое регулирование налогового контроля на сегодняшний день остается малоизученным. Вместе с тем исследование данного вопроса имеет как теоретическую (с целью выявления путей дальнейшего совершенствования законодательства), так и практическую (для защиты прав налогоплательщиков и интересов государства) необходимость. Проблемы налогообложения постоянно занимали умы философов, экономистов, государственных деятелей самых разных эпох. Организация эффективного налогового контроля входила в число важнейших задач, которые решал римский император Август Октавиан. Для её выполнения во всех провинциях Древнего Рима им были созданы финансовые учреждения, в компетенцию которых, помимо контроля над сроками поступления налогов, входили оценка и определение налоговых взносов общин. Анализируя эволюцию налогообложения необходимо отметить, что с начала возникновения налогообложения до настоящего времени основной проблемой при установлении налогов была проблема размера устанавливаемого налога и контроль за его уплатой. Ш. Монтескье полагал, что «ни один государственный вопрос не требует такого мудрого и благоразумного рассмотрения, как вопрос о том, какую часть, следует брать у подданных и какую часть оставлять им. Доходы государства надо измерять не тем, что народ может давать, а тем, что он должен давать. Но если народу оставить лишь то, что нужно в обрез для поддержания жизни, то малейшая диспропорция приведет к самым пагубным явлениям. При установлении налога государство должно "соразмерять свое богатство с богатством отдельных лиц".

Ш. Монтескье ставил вопрос: «Начнет ли государство обогащать себя посредством разорения своих подданных или оно подождет, пока достигшие материального благосостояния подданные обогатят его?». В XIX в. налог стали рассматривать как инструмент перераспределения общественного богатства: более сильные плечи должны нести более тяжелое бремя, совсем слабосильных следует освободить от бремени налогов, немощных нужно поддерживать за счет собираемых налогов. А. Смит считал, что платить налоги может лишь тот, кто имеет доход. Основные три источника, которым соответствовал вид дохода: земля - рента, капитал - прибыль, труд - оплата труда. Все другие виды доходов (например, артистов, писателей и т.п.) - вторичны и образуются от трех названных доходов. Это явление было описано в XVIII в. и связано с введением нового налога – на прибыль.

Главная заслуга А. Смита состоит в том, что он развил правовую и экономическую основу финансового хозяйства. Его научные рекомендации стали использоваться в законодательной практике европейских государств. Учения А. Смита продолжает развивать его ученик Д. Риккардо. Последователь идей А.Смита Ж. Сисмонди видел целью налоговой политики значительное улучшение жизни народа путем сокращения косвенных налогов, установления минимума, свободного от налогообложения, требовал прогрессивности в налогообложении. Он считал, что «оплачивать налогами услуги государства, должны те — кто этими услугами пользуется, имущие, а не бедняки». Прогрессивные взгляды Ж. Сисмонди были использованы правительствами многих европейских государств второй половины XIX века.

Учение Смита, Риккардо и Сисмонди позволило сделать шаг вперед в учении о государстве и праве, в том числе налоговом. От государства стали требовать, чтобы оно признало неприкосновенным личное достоинство гражданина, его права, свободы. Теория физиократа У. Пегги, взгляды И. Канта послужили основой концепции правового государства.

Под воздействием новых теорий в области философии, права и государства изменялись концептуальные модели налоговых систем в зависимости от экономической политики государства. Теоретический взгляд на налоги начал формироваться относительно недавно, ставя такие вопросы: какова внутренняя природа налогов, как правового явления, как воздействуют различные налоги на экономику страны, как налоги воздействуют на различные слои населения, какова эффективность тех или иных налогов для государственной казны.

В России прообраз единой налоговой службы оформился в княжении Ивана III с появлением финансового управления казенного приказа. В царствование Алексея Михайловича число приказов, ведавших сбором налогов, значительно увеличилось, и лишь в 1718 году они были упразднены Петром I в связи с учреждением камер-коллегии, в обязанности которой вменялось «надзирание и правление над окладными и неокладными доходами».

Во времена Екатерины II, указом от 24 октября 1710 года была учреждена экспедиция о государственных доходах. Спустя год ее разделили на четыре самостоятельных экспедиции: первая занималась доходами, вторая — расходами, третья — ревизией счетов, четвертая — взысканием недоимок, недоборов и начетов. Все четыре экспедиции подчинялись генерал-прокурору. Петровские коллегии к тому времени были упразднены, а их функции по финансовому управлению переданы казенным палатам. 8 сентября 1802 года было создано министерство финансов, основной задачей которого стало управление казенными и государственными деньгами, необходимыми правительству на его содержание. На местах вопросы налоговой системы решались казенной палатой, подчиненной министерству финансов. В 1885 году в ведении казенных палат были учреждены должности податных инспекторов, которые осуществляли контроль за правильным взиманием налогов на своих участках. Податные инспекторы изучали реальное положение дел в хозяйственной деятельности населения и размеры получаемых доходов. Они же расследовали факты злоупотреблений по сокрытию доходов от налогообложения, уклонения от уплаты налогов.

Февральская буржуазно-демократическая революция 1917г. не внесла сколько-нибудь серьезных изменений в систему и структуру налоговых органов. Радикальные перемены начались только в конце 1918г. 31 октября Совет Народных Комиссаров принял Декрет об организации финансовых отделов губернских и уездных комитетов Советов рабочих, крестьянских и красноармейских депутатов. Из инструмента финансовой политики и регулятора рыночных отношений налоги были превращены в орудие классовой борьбы, средство экономического подавления большого количества людей, относящихся к среднему классу. К примеру, принятый в 1918 г. чрезвычайный десятимиллиардный налог носил откровенно конфискационный характер.

Гражданская война и хозяйственная разруха привели к политике военного коммунизма, когда частная торговля полностью запрещалась, вводились плановое снабжение населения товарами первой необходимости (карточная система), трудовая повинность, продразверстка. Продотряды, осуществляющие продразверстку, получили саамы широкие полномочия. Продразверстка предполагала изъятие всех излишков, полученных крестьянином. Данные изменения имели противоправный и антигуманный характер. Только в марте 1921г. продразверстка была заменена продналогом.1

В 1925г. НКФ СССР принял Положение о наружном налоговом надзоре, где определялись права, функции, задачи и обязанности финансовых инспекторов, их помощников и финансовых агентов. На наружный налоговый надзор возлагалось обследование плательщиков налогов, изучение источников их доходов, объектов налогообложения. Ведение окладного счетоводства (карточки недоимок, книги, отчетные ведомости и другие) передавались кассовым органам, а взимание платежей – налоговым агентам. Исключительное значение предавалось контролю за взиманием налогов со стороны вышестоящих финансовых органов.

Согласно положению о взимании налогов для осуществления своих функций налогового контроля финансовые агенты были наделены самыми широкими полномочиями по проведению проверок. При принудительном взыскании налогов финансовые органы имели право производить опись, арест и продажу с публичного торга, принадлежащего недоимщику имущества и строений, обращать взыскания на суммы, причитавшиеся недоимщику от третьих лиц или находящиеся на текущих счетах в кредитных учреждениях. Следовательно, государством осуществлялся жесткий налоговый контроль. В Уголовном Кодексе РСФСР (1922г.) имелся целый ряд статей (ст. 78, 79, 79а, 80, 139а, 108) предусматривающих ответственность за налоговые правонарушения и преступления против порядка налогообложения. Количество осужденных по этим статьям было значительным. Так в 1923г. - 20572 человека понесли наказание за уклонение от уплаты налогов, а в 1925г. количество осужденных по этим статьям уже составило 26152 человека. Кроме того, налоговые преступления в те годы приобрели и политическую окраску, т.е. рассматривались как сокрытое противодействие советской власти.

Следует отметить, что огромное число налоговых правонарушений привело к необходимости создания налоговых судов. Например: В Ленинграде в соответствии с Постановлением Ленинградского губернского суда была создана специальная камера народного суда по налоговым делам, а в дальнейшем была создана и при Московском финансовом отделе. По нашему мнению на сегодняшний день созрела необходимость создания налоговых судов, о чем говорят не только ученые, специалисты налоговых служб, но и сами судебные органы. Важно заметить, что способы уклонения от уплаты налогов, используемые в 20-е годы актуальны и до настоящего времени. Так одними из распространенных способов уклонения от уплаты налогов были такие, как ликвидация предприятия на момент наступления уплаты налога, создание кооперативов, которые пользовались налоговыми льготами, осуществление торговли товарами, приобретенными на подставных лиц, имеющих патенты, ведение двойных книг учета.

Кроме того, налоговые преступления в те годы приобрели и политическую окраску, т.е. рассматривались как сокрытое противодействие советской власти. Следует отметить, что огромное число налоговых правонарушений привело к необходимости создания налоговых судов. Например: В Ленинграде в соответствии с Постановлением Ленинградского губернского суда была создана специальная камера народного суда по налоговым делам, а в дальнейшем была создана и при Московском финансовом отделе. По нашему мнению на сегодняшний день созрела необходимость создания налоговых судов, о чем говорят не только ученые, специалисты налоговых служб, но и сами судебные органы. Важно заметить, что способы уклонения от уплаты налогов, используемые в 20-е годы актуальны и до настоящего времени. Так одними из распространенных способов уклонения от уплаты налогов были такие, как ликвидация предприятия на момент наступления уплаты налога, создание кооперативов, которые пользовались налоговыми льготами, осуществление торговли товарами, приобретенными на подставных лиц, имеющих патенты, ведение двойных книг учета.

Экономико-правовая реформа в России обусловила появление в законодательстве понятия "налоговый контроль". Впервые указанная категория была закреплена в статье 1 Закона РФ от 21 марта 1991 г. №943-1 "О Государственной налоговой службе РФ" определением Государственной налоговой службы РФ (ныне МНС РФ), как единой системы контроля за соблюдением налогового законодательства, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет налогов и других обязательных платежей, установленных законодательством РФ и законодательством субъектов РФ.

В соответствии с Указом Президента РФ №1635 от 23 декабря 1998г. Государственная налоговая служба РФ преобразована в Министерство по налогам и сборам РФ. Однако, следует отметить, что изменение статуса налоговых органов фактически не произошло.

В соответствии с Указом Президента РФ №1176 от 14 августа 1996 г. "О системе федеральных органов исполнительной власти", министерством РФ является федеральный орган исполнительной власти, проводящий государственную политику и осуществляющий управление в установленной сфере деятельности, а федеральная служба РФ рассматривается как федеральный орган исполнительной власти, осуществляющий специальные (исполнительные, контрольные, разрешительные, регулирующие и другие) функции в установленных сферах ведения. Из определения министерства РФ ясно видно, что оно является органом, осуществляющим непосредственное управление определенным кругом объектов, связанных с данной отраслью управления и находящихся в их подчинении. В отличие от министерств РФ, имеющих в основном отраслевую специализацию, федеральные службы призваны осуществлять межотраслевые функции и не имеют полномочий по непосредственному оперативному руководству. Подчинение может присутствовать лишь в каком-либо специальном отношении.

Рассматривая вопросы такого разграничения, известный специалист в области налогового права Айвазян Г.А. отметил, что межотраслевой, контролирующий, а также координационно-регулирующий характер деятельности является тем специальным признаком, который отличает функциональные органы от отраслевых. В публикациях по налоговому праву справедливо отмечается функциональная и контролирующая природа МНС РФ. Однако такие оценки сущности органов налогового контроля не всегда достаточно четко трактуются в специальной и учебной литературе. Имеются утверждения, что "посредством налогового контроля проверяется законность и целесообразность осуществляемой деятельности, своевременность уплаты налогов, сборов". Делаются выводы о налоговом контроле, как методе руководства компетентного органа государственного управления за соблюдением налогоплательщиками требований налогового законодательства. С таким подходом нельзя согласиться. Ни НК РФ, ни иные акты налогового законодательства не содержат норм, указывающих на возможность контроля со стороны налоговых органов целесообразности деятельности налогоплательщиков и налоговых агентов. Подобные правомочия характерны скорее для отраслевых, а не для функциональных и контрольных органов. Соответственно неуместным выглядит и определение налогового контроля как метода руководства. Однако следует учесть, что только Федеральным законом от 27.07.2006 N 137-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в Налоговый кодекс РФ» законодателем введено понятие налогового контроля. До этого времени данное определение в законодательстве отсутствовало. Изучив историю развития налогового контроля, проанализируем его сущность и значение подробнее.

§2. Понятие и значение налогового контроля

Как уже отмечалось выше, до недавнего времени законодательство не содержало понятия налогового контроля. Налоговый кодекс ограничивался лишь указанием на то, что налоговый контроль проводится должностными лицами налоговых органов в пределах своей компетенции посредством налоговых проверок, получения объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сборов, проверки данных учета и отчетности, осмотра помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли). Предпринимая попытку формулирования понятия налогового контроля, нельзя не отметить определений, встречавшихся до 2008г. в научной литературе. Так, Т.Ф. Юткина пишет, что "налоговый контроль - элемент финансового контроля и налогового механизма. Налоговый контроль пронизывает экономику по вертикали и по горизонтали, обеспечивая соблюдение правил бухгалтерского учета и отчетности, законодательных основ налогообложения". На специализированный характер налогового контроля указывает Алехин А.П., определяя, что такой контроль сформирован в виде самостоятельных в организационном и юридическом отношении органов государственного управления.

И.И. Кучеров говорит лишь о том, что налоговый контроль является одним из важнейших направлений финансового контроля, относится к типу финансово-хозяйственного контроля, соотносясь с государственным финансовым контролем как частное с общим.

По мнению А.В. Брызгалина и В. Зарипова, налоговый контроль состоит не только в проверке соблюдения законодательства о налогах и сборах, но и в проверке правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты налогов и сборов, а также в устранении выявленных нарушений. В целом налоговый контроль названные авторы определяли как: "установленную законодательством совокупность приемов и способов проверки, осуществляемых налоговыми органами и обеспечивающих полноту и своевременность уплаты налогов и сборов, а также выполнение иных обязанностей налогоплательщиков и других обязанных лиц".

В настоящее время понятие налогового контроля содержит ст. 82 Налогового кодекса РФ. Налоговым контролем признается деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов законодательства о налогах и сборах в порядке, установленном Налоговым кодексом. Налоговый контроль проводится должностными лицами налоговых органов в пределах своей компетенции 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. Особенности осуществления налогового контроля при выполнении соглашений о разделе продукции определяются главой 26.4 Налогового кодекса. Налоговые органы, таможенные органы, органы государственных внебюджетных фондов и органы внутренних дел в порядке, определяемом по соглашению между ними, информируют друг друга об имеющихся у них материалах о нарушениях законодательства о налогах и сборах и налоговых преступлениях, о принятых мерах по их пресечению, о проводимых ими налоговых проверках, а также осуществляют обмен другой необходимой информацией в целях исполнения возложенных на них задач.

Явление налогового контроля гораздо шире и объемнее, чем представление о нем, как о простейшем механизме реализации фискальной функции налогообложения. Объективно, налоговый контроль, как самостоятельный государственно-правовой институт, подчинен имеющимся социальным и экономическим реалиям. Поэтому при определении понятия "налоговый контроль" нельзя ограничиваться описательным подходом, а необходимо рассмотреть его внутреннюю сущность, внутреннее содержание.

Проблема исследования внутренней сущности налогового контроля, как самостоятельного государственно-правового института (Тихомиров Ю.А. понимает под государственным институтом относительно самостоятельный структурно-правовой элемент государственной организации, оформленный в организационно-правовом отношении и предназначенный для решения определенных государственных задач), требует исследования его правовой природы, определения места налогового контроля в налоговой системе.

Природа налогового контроля ясно обнаруживается в его основных проявлениях как функции управления государственной системой налогообложения. В соответствии с положениями Лимской Декларации руководящих принципов контроля, контроль - это не самоцель, а неотъемлемая часть общегосударственной системы регулирования общественных отношений, вскрывающая допущенные отклонения от принятых стандартов и имевшие место нарушения принципов законности, эффективности и экономии расходования материальных ресурсов на более ранней стадии, с тем чтобы иметь возможность принять соответствующие корректирующие меры, а в необходимых случаях - привлечь виновных к ответственности, взыскать причиненный государству ущерб и вместе с тем разработать и осуществить мероприятия, направленные на предотвращение возникновения подобных нарушений в дальнейшем (ст. I). В юридической литературе обоснованно отмечается, что содержание контроля включает в себя1:

а) наблюдение за функционированием подконтрольных объектов, получения объективной информации о выполнении ими правил и поручений, их состоянии;

б) анализ собранной информации, выявления тенденций, причин нарушений, разработки прогнозов;

в) принятие мер по предотвращению нарушений законности и дисциплины, вредных последствий, ущерба, нецелесообразных действий и расходов;

г) учет конкретных нарушений, выявление их причин и условий;

д) выявление виновных, привлечение их к ответственности.

Специфика любого контроля как элемента управления заключается в том, что контролировать можно только то, что уже объективно имеется, реально существует (или, по крайней мере, должно существовать). Налоговый контроль является сам по себе элементом организации любой финансовой деятельности. Цель налогового контроля - устранение и предотвращение ошибок, нарушений, а также качественное улучшение налогового учета и отчетности.2

Государство осуществляет налоговый контроль, прежде всего с такими целями, как пополнение бюджета и внебюджетных государственных фондов. Деятельность негосударственных организаций и частных предпринимателей является объектом государственного налогового контроля лишь в части соблюдения финансовой дисциплины. В целях объективной оценки роли и сущности налогового контроля его понятие следует рассматривать в двух аспектах: узком и широком. В широком аспекте налоговый контроль — это совокупность мер государственного регулирования, обеспечивающих в целях осуществления эффективной государственной финансовой политики экономическую безопасность России и соблюдение государственных и муниципальных фискальных интересов. В узком аспекте налоговый контроль — это контроль государства в лице компетентных органов за законностью и целесообразностью действий в процессе введения, уплаты или взимания налогов и сборов. Налоговый контроль, как и контроль вообще, представляет собой специальный способ обеспечения законности в налоговом праве и осуществляется на всех стадиях финансово-хозяйственной деятельности фискально обязанных лиц. Поскольку налоговый контроль является разновидностью государственного контроля, он несет в себе все сущностные черты последнего. В то же время налоговый контроль имеет некоторые специфические черты, отличающие его от иных направлений контрольной деятельности и заключающиеся в особенностях его объекта и предмета, состава субъектов контроля и подконтрольных лиц, целей и задач, а также форм и методов. Специфика налогового контроля зависит от сфер финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщиков, видов налогов, правового статуса налогоплательщика и т. д.Объектами налогового контроля являются движение денежных средств в процессе аккумулирования публичных денежных фондов, а также материальные, трудовые и иные ресурсы налогоплательщиков. Предметом налогового контроля выступают валютные и кассовые операции, сметы предприятий, налоговые декларации, использование налоговых льгот, бухгалтерская документация и т. д.

Субъектами налогового контроля являются налоговые органы, органы государственных внебюджетных фондов, таможенные органы. Отдельными контрольными полномочиями относительно сферы налогообложения обладают Счетная палата РФ и Министерство финансов РФ. Подконтрольными субъектами выступают организации и физические лица, на кого возложена обязанность уплачивать законно установленные налоги и сборы. В системе правоотношений, складывающихся в сфере налогового контроля, эти субъекты становятся адресатами властных предписаний, что и обусловливает необходимость контроля за выполнением установленных правил поведения. Цель налогового контроля может быть определена как обеспечение законности и эффективности налогообложения. Наиболее ярко это выражается в проверке соблюдения специальных налоговых режимов. Налоговый контроль за законностью распространяется и на совершение действий (операций), установленных не только запрещающими нормами. Например, подконтрольными являются требования о предоставлении налоговым органам информации, необходимой для осуществления контроля за правильностью исчисления и полнотой уплаты налогов.

Выполнение основной пели налогового контроля осуществляется путем решения определенных задач, зависящих от проводимой государством финансовой политики:

— обеспечение экономической безопасности государства при формировании публичных централизованных и децентрализованных денежных фондов;

— обеспечение надлежащего контроля за формированием государственных доходов и рациональным их использованием;

— улучшение взаимодействия и координации деятельности контрольных органов в Российской Федерации;

— проверка выполнения финансовых обязательств перед государством и муниципальными образованиями со стороны организаций и физических лип;

— проверка целевого использования налоговых льгот;

— пресечение и предупреждение правонарушений в налоговой сфере.

В сферу налогового контроля не входит проверка исполнения финансовых требований и правил экономического, а не юридического характера, которые хотя и влияют на фискальные интересы государства, но не относятся к финансово-правовому регулированию (управление портфелем ценных бумаг, планирование прибыли на коммерческом предприятии, соблюдение экспортных и импортных квот и т. д.).1

Налоговый контроль за частным сектором экономики затрагивает только сферу выполнения денежных обязательств перед государством (уплату налогов и иных обязательных платежей), соблюдение законности и целевого использования налоговых льгот, соблюдение установленных государством правил ведения бухгалтерского учета, а также выполнение законных требований уполномоченных органов государства относительно предоставления какой-либо финансовой документации.

При осуществлении налогового контроля не допускаются сбор, хранение, использование и распространение информации о налогоплательщике (плательщике сбора, налоговом агенте), полученной в нарушение положений Конституции Российской Федерации, Налогового кодекса РФ (далее НК РФ), федеральных законов, а также в нарушение принципа сохранности информации, составляющей профессиональную тайну иных лиц, в частности адвокатскую тайну, аудиторскую тайну.2

Эффективность налогового контроля во многом зависит от качества организации бухгалтерского и налогового учета на предприятиях.

Рассмотрим более подробно формы и виды налогового контроля.

§3. Формы и виды налогового контроля

Реализация налогового контроля осуществляется посредством процедурно-процессуальной деятельности налоговых органов, основу которой составляют обоснованные и адаптированные конкретные приемы, средства или способы, применяемые при осуществлении контрольных функций.

Форма налогового контроля — это способ конкретного выражения и организации контрольных действий. Под формой налогового контроля можно понимать и отдельные аспекты проявления сущности контроля в зависимости от времени проведения контрольных мероприятий.

Основными формами налогового контроля являются1:

— проверки;

— получение объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сборов;

— проверки данных учета и отчетности;

— осмотр помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли).

Контроль за деятельностью налогоплательщиков может осуществляться и в иных формах, предусмотренных НК РФ.

Формы налогового контроля имеют большое значение, поскольку от правильного выбора контролирующими субъектами конкретных действий и процедур зависит достижение конечного результата и эффективность контроля. С другой стороны, адекватное применение приемов и способов налогового контроля гарантирует соблюдение прав и законных интересов подконтрольных субъектов, позволяет не препятствовать нормальному функционированию их финансово-хозяйственной деятельности.

Наличие у налогового контроля разнообразных целей и задач обусловливает и дифференцированные подходы к их решению, т. е. необходимость использования тех или иных способов проверок, оценок и анализа финансового состояния подконтрольных субъектов. Применение определенной формы зависит и от других факторов: правового положения и особенностей деятельности контролирующих органов; объектов контроля; оснований возникновения налогово-контрольных правоотношений; особенностей ведения бухгалтерского учета; финансово-правового режима доходов и расходов подконтрольного субъекта и т. д.

Налоговый контроль классифицируется по различным основаниям на несколько групп.

По времени проведения налоговый контроль подразделяется на предварительный, текущий и последующий.

Предварительный налоговый контроль проводится до отчетного периода по конкретному виду налога либо до решения вопроса о предоставлении налогоплательщику налоговых льгот, изменения сроков уплаты налогов и т. д. Например, обязательным условием предоставления налогового кредита является проведение предварительной проверки финансового состояния налогоплательщика со стороны уполномоченного государственного органа.

Важное значение предварительный контроль имеет при оценке экономических, правовых и политических последствий налоговых законопроектов; при введении в действие новых финансово-правовых норм, регулирующих налогообложение хозяйствующих субъектов. Предварительная реализация контрольными органами своих функций имеет большое значение для предупреждения правонарушений и способствует укреплению финансовой дисциплины.

Внешне результаты предварительного налогового контроля могут быть оформлены в виде экспертных заключений по проектам договоров о предоставлении налоговых льгот, налоговых кредитов, отсрочки или рассрочки уплаты налогов и т. д.

Текущий налоговый контроль проводится во время отчетного налогового периода. Особенностью текущего налогового контроля является его проведение в ходе реализации хозяйственных или финансовых операций, в процессе ежедневной работы налогоплательщиков. Поэтому текущий налоговый контроль иначе называют оперативным. Данный вид контроля основывается на бухгалтерском и налоговом учетах, первичных документах, инвентаризациях, порядке ведения кассовых операций, что позволяет и контролирующим органам, и подконтрольным субъектам быстро реагировать на изменения в финансовой деятельности, предупреждать нарушения налогового законодательства и таким образом предотвращать финансовые потери государственной или муниципальной казны.1

Последующий налоговый контроль проводится после завершения отчетного периода путем анализа и ревизии бухгалтерской и финансовой документации. Главной целью последующего налогового контроля является оценка своевременности и полноты исполнения налоговой обязанности со стороны фискально обязанных лиц. Основным критерием последующего налогового контроля следует считать максимальную полноту охвата проверками, ревизиями и другими методами всех сторон финансово-хозяйственной деятельности подконтрольного субъекта.

В ходе осуществления налогового контроля по окончании отчетного налогового периода определяется состояние финансовой дисциплины, выявляются налоговые правонарушения и в конечном итоге закладывается база для дальнейшего совершенствования государственной и муниципальной финансовой деятельности. Последующий налоговый контроль отличается углубленным анализом финансово-хозяйственной деятельности фискально-обязанного лица за определенный период и позволяет определить степень эффективности проведенных ранее предварительного и текущего контроля.

Налоговый контроль выступает разновидностью финансовой деятельности и одновременно разновидностью управленческой деятельности государства в налоговой сфере, поэтому в зависимости от субъектов выделяют контроль:

а) налоговых органов;

б) таможенных органов;

в) органов государственных внебюджетных фондов.

В зависимости от места проведения выделяют налоговый контроль:

а) выездной — в месте расположения налогоплательщика;

б) камеральный — по месту нахождения налогового органа.

В целях проведения налогового контроля организации и физические лица подлежат постановке на учет в налоговых органах соответственно по месту нахождения организации, месту нахождения ее обособленных подразделений, месту жительства физического лица, а также по месту нахождения принадлежащего им недвижимого имущества и транспортных средств и по иным основаниям, предусмотренным НК РФ.

Организация, в состав которой входят обособленные подразделения, расположенные на территории Российской Федерации, обязана встать на учет в налоговом органе по месту нахождения каждого своего обособленного подразделения, если эта организация не состоит на учете в налоговом органе по месту нахождения этого обособленного подразделения по основаниям, предусмотренным НК РФ.

Министерство финансов Российской Федерации вправе определять особенности постановки на учет крупнейших налогоплательщиков, а также иностранных организаций и иностранных граждан. Особенности учета налогоплательщиков при выполнении соглашений о разделе продукции определяются главой 26.4 НК РФ. Постановка на учет в налоговом органе организаций и индивидуальных предпринимателей осуществляется независимо от наличия обстоятельств, с которыми НК РФ связывает возникновение обязанности по уплате того или иного налога или сбора.

Постановка на учет организации или индивидуального предпринимателя в налоговом органе по месту нахождения или по месту жительства осуществляется на основании сведений, содержащихся соответственно в едином государственном реестре юридических лиц, едином государственном реестре индивидуальных предпринимателей, в порядке, установленном Правительством Российской Федерации.

При осуществлении организацией деятельности в РФ через обособленное подразделение заявление о постановке на учет такой организации подается в течение одного месяца со дня создания обособленного подразделения в налоговый орган по месту нахождения этого обособленного подразделения, если указанная организация не состоит на учете по основаниям, предусмотренным НК РФ, в налоговых органах на территории муниципального образования, в котором создано это обособленное подразделение. В случае, если несколько обособленных подразделений организации находятся в одном муниципальном образовании на территориях, подведомственных разным налоговым органам, постановка организации на учет может быть осуществлена налоговым органом по месту нахождения одного из ее обособленных подразделений, определяемым организацией самостоятельно. В случае возникновения у налогоплательщиков затруднений с определением места постановки на учет решение на основе представленных ими данных принимается налоговым органом. Налоговые органы на основе имеющихся данных и сведений о налогоплательщиках обязаны обеспечить постановку их на учет.

Каждому налогоплательщику присваивается единый по всем видам налогов и сборов, в том числе подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации, и на всей территории Российской Федерации идентификационный номер налогоплательщика. Налоговый орган указывает идентификационный номер налогоплательщика во всех направляемых ему уведомлениях.1

Каждый налогоплательщик указывает свой идентификационный номер в подаваемых в налоговый орган декларации, отчете, заявлении или ином документе, а также в иных случаях, предусмотренных законодательством, если иное не предусмотрено настоящей статьей. Порядок и условия присвоения, применения, а также изменения идентификационного номера налогоплательщика определяются Министерством финансов Российской Федерации. Физические лица, не являющиеся индивидуальными предпринимателями, вправе не указывать идентификационные номера налогоплательщиков в представляемых в налоговые органы налоговых декларациях, заявлениях или иных документах, указывая при этом свои персональные данные, предусмотренные пунктом 1 статьи 84 НК РФ. На основе данных учета федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, ведет Единый государственный реестр налогоплательщиков в порядке, установленном Правительством Российской Федерации. Сведения о налогоплательщике с момента постановки его на учет в налоговом органе являются налоговой тайной, если иное не предусмотрено статьей 102 НК РФ.

Банки открывают счета организациям, индивидуальным предпринимателям только при предъявлении свидетельства о постановке на учет в налоговом органе. Банк обязан сообщить об открытии или о закрытии счета, об изменении реквизитов счета организации (индивидуального предпринимателя) в налоговый орган по месту своего нахождения в течение пяти дней со дня соответствующего открытия, закрытия или изменения реквизитов такого счета. Порядок сообщения банком об открытии или о закрытии счета, об изменении реквизитов счета в электронном виде устанавливается Центральным банком РФ по согласованию с федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов. Банки обязаны выдавать налоговым органам справки о наличии счетов в банке и (или) об остатках денежных средств на счетах, выписки по операциям на счетах организаций (индивидуальных предпринимателей) в соответствии с законодательством РФ в течение пяти дней со дня получения мотивированного запроса налогового органа.

Справки о наличии счетов и (или) об остатках денежных средств на счетах, а также выписки по операциям на счетах организаций (индивидуальных предпринимателей) в банке могут быть запрошены налоговыми органами в случаях проведения мероприятий налогового контроля у этих организаций (индивидуальных предпринимателей).

Указанная информация может быть запрошена налоговым органом после вынесения решения о взыскании налога, а также в случае принятия решений о приостановлении операций или об отмене приостановления операций по счетам организации (индивидуального предпринимателя).1

Таким образом, усвоив понятие налогового контроля, данное законодателем и ведущим правоведами в области налогового права, изучив сущность данного, основные виды налогового контроля, способы постановки на учет налогоплательщиков, перейдем к анализу основных форм осуществления налогового контроля – налоговых проверок, а также изучим права и обязанности органов, их осуществляющих.

Глава 2. Налоговая проверка как основная форма осуществления налогового контроля

§1. Понятие и виды налоговых проверок, осуществляемых налоговыми органами Российской Федерации

Изучение налогового контроля будет неполным без изучения основных форм его осуществления, правовых основ проведения налоговых проверок, понятия и сущности налоговой обязанности, а также прав и обязанностей органов, осуществляющих налоговый контроль.

Налоговая проверка — это основная форма налогового контроля, представляющая собой комплекс процессуальных действий уполномоченных органов по контролю за соблюдением законодательства о налогах и сборах и осуществляемая посредством сопоставления отчетных данных налогоплательщиков с фактическим состоянием его финансово-хозяйственной деятельности.

Осуществление проверок финансово-хозяйственных операции налогоплательщиков является главной задачей деятельности налоговых органов, право на реализацию которой им предоставлено ст. 31 НК РФ. Реализация налоговыми органами предоставленных контрольных полномочий возможна только в порядке, установленном НК РФ. Детальная правовая регламентация контрольных процедур осуществляется посредством нормативных правовых актов Министерства финансов РФ.

Налоговые проверки занимают ведущее место среди иных форм налогового контроля. Посредством проведения налоговой проверки возможно сопоставление данных, предоставленных налогоплательщиком в налоговый орган и тех фактов, которые выявлены налоговым органом. Основной целью налоговых проверок является контроль за соблюдением фискально обязанными лицами законодательства о налогах и сборах, своевременностью и полнотой уплаты причитающихся обязательных платежей.

В соответствии с НК РФ субъектами, уполномоченными проводить налоговые проверки, выступают налоговые и таможенные органы. Таможенные органы полномочны проводить налоговые проверки только в отношении налогов, подлежащих уплате при перемещении товаров через таможенную границу Российской Федерации. Таким образом, полноправными субъектами, обладающими всеми правами на проведение налоговых проверок относительно всех фискально обязанных лиц и по уплате всех видов налогов, выступают исключительно налоговые органы.

Налоговым законодательством предусмотрены следующие общие правила проведения налоговых проверок. Срок давности проведения налоговой проверки составляет три календарных года деятельности налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента, предшествующие году проведения проверки. Данный срок соотносится со сроком давности привлечения к ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах, который также равен трем годам. По общему правилу запрещается проведение повторных выездных налоговых проверок по одному и тому же объекту — налогу, подлежащему уплате или уплаченному налогоплательщиком за ранее проверенный отчетный период. Исключение из этого правила составляют два случая:

1) проведение налоговой проверки в связи с реорганизацией или ликвидацией организации-налогоплательщика;

2) проведение налоговой проверки вышестоящим налоговым органом в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего первичную проверку.

В случае возникшей у налогового органа необходимости получения информации о деятельности третьих лиц, связанной с проверяемым налогоплательщиком, допускается истребование у этих лиц документов, имеющих значение для выявления фактической финансово-хозяйственной деятельности проверяемого субъекта. Подобные процессуальные действия называются встречной налоговой проверкой. Понятие «встречная проверка» было закреплено законодателем в НК РФ до внесения в него изменений Федеральным законом №137 от 27 июля 2008г. После внесения изменений такое понятие в НК РФ отсутствует, но по существу НК РФ предполагает её наличие.

Так, п.2 ст.93.1 НК РФ гласит, что в случае, если вне рамок проведения налоговых проверок у налоговых органов возникает обоснованная необходимость получения информации относительно конкретной сделки, должностное лицо налогового органа вправе истребовать эту информацию у участников этой сделки или у иных лиц, располагающих информацией об этой сделке.

Гарантией соблюдения прав налогоплательщиков при проведении налоговых проверок служит установленный ст. 103 НК РФ принцип недопустимости причинения неправомерного вреда. Названный принцип предоставляет подконтрольным субъектам правовую защиту от произвольных действий сотрудников налоговых органов, осуществляющих контрольные мероприятия. При производстве проверок налоговое законодательство запрещает причинение вреда налогоплательщику, плательщику сборов, налоговому агенту или их представителям, а также имуществу, находящемуся в их владении, пользовании или распоряжении. Реализация принципа недопустимости причинения неправомерного вреда обеспечивается посредством возмещения убытков, причиненных такими действиями. Неправомерными действиями сотрудников налоговых органов следует считать поступки, совершенные с превышением законно установленной компетенции либо при злоупотреблении предоставленными правами.

Причиненные неправомерными действиями убытки подлежат возмещению в полном объеме, включая упущенную выгоду (неполученный доход), при этом не имеет значения форма вины, содержащаяся в действиях сотрудников налоговых органов. Возмещение налогоплательщику неправомерно причиненного вреда производится за счет средств казны Российской Федерации, казны субъекта РФ или муниципальной казны.

Налоговые проверки подразделяются на два вида: камеральные и выездные. 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, имеющихся у налогового органа.

Данный вид проверок осуществляется по отношению ко всем видам налогоплательщиков и без какого-либо специального решения руководителя налогового органа, поскольку факт сдачи налогоплательщиком налоговой автоматически выступает юридическим фактом для проверки ее достоверности. Проведение камеральной налоговой проверки по факту сдачи финансовой документации обусловливает и периодичность данного вида контроля, т. е. по мере предоставления отчетности.Камеральная налоговая проверка должна быть проведена в течение не более трех месяцев со дня сдачи налогоплательщиком в налоговый орган документов, являющихся объектами налогового контроля. Продление срока проведения камеральной проверки не допускается. Если налоговый орган не успел осуществить сопоставление данных финансовой отчетности налогоплательщика, то возможно назначение выездной налоговой проверки.

Объектом камеральной налоговой проверки служит финансово-хозяйственная деятельность проверяемого лица за отчетный налоговый период. При проведении камеральной проверки налоговый орган вправе не ограничиваться документами, предоставленными налогоплательщиком, и затребовать дополнительные сведения, получить объяснения и документы, свидетельствующие о добросовестном исполнении налогоплательщиком налоговой обязанности. Основным способом камеральной формы проверки является выборочный метод, предполагающий выверку точно очерченного круга финансовых документов.

Камеральная налоговая проверка проводится уполномоченными должностными лицами налогового органа в соответствии с их служебными обязанностями без какого-либо специального решения руководителя налогового органа в течение трех месяцев со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации (расчета) и документов, которые в соответствии с НК РФ должны прилагаться к налоговой декларации (расчету), если законодательством о налогах и сборах не предусмотрены иные сроки.

П. 3 ст. 88 НК РФ гласит, что если камеральной налоговой проверкой выявлены ошибки в налоговой декларации (расчете) и (или) противоречия между сведениями, содержащимися в представленных документах, либо выявлены несоответствия сведений, представленных налогоплательщиком, сведениям, содержащимся в документах, имеющихся у налогового органа, и полученным им в ходе налогового контроля, об этом сообщается налогоплательщику с требованием представить в течение пяти дней необходимые пояснения или внести соответствующие исправления в установленный срок.

В некоторых спорах налоговые органы высказывали мнение, что приведенное положение не является обязывающим, а лишь предоставляет налоговому органу право довести до сведения налогоплательщика выявленные ошибки или противоречия. Однако в судебной практике эта позиция не нашла поддержки. Весьма характерным в этом отношении является Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 24 августа 2005г. по делу N Ф04-5532/2005(14267-А27-15), где указано, что, поскольку инспекция, нарушив порядок проведения камеральной проверки (ст. 88 НК РФ), не предоставила налогоплательщику возможности подтвердить понесенные расходы, суд правомерно пришел к выводу о незаконности обжалуемого налогоплательщиком решения инспекции.

Налогоплательщик, представляющий в налоговый орган пояснения относительно выявленных ошибок в налоговой декларации (расчете) и (или) противоречий между сведениями, содержащимися в представленных документах, вправе дополнительно представить в налоговый орган выписки из регистров налогового и (или) бухгалтерского учета и (или) иные документы, подтверждающие достоверность данных, внесенных в налоговую декларацию (расчет).

Лицо, проводящее камеральную налоговую проверку, обязано рассмотреть представленные налогоплательщиком пояснения и документы. Если после рассмотрения представленных пояснений и документов либо при отсутствии пояснений налогоплательщика налоговый орган установит факт совершения налогового правонарушения или иного нарушения законодательства о налогах и сборах, должностные лица налогового органа обязаны составить акт проверки в порядке, предусмотренном статьей 100 НК РФ.

Истребование всех первичных документов для подтверждения соответствия налоговой отчетности фактическому состоянию дел означает превращение камеральных проверок в выездные, причем у налогового инспектора отсутствует необходимость проводить проверку документов на территории налогоплательщика и находиться там в период проведения проверки: предприятие само представит в налоговый орган необходимые для проверки документы (см. по этому вопросу постановления ФАС Северо-Западного округа от 26 декабря 2005 года № А42-2859/2005, от 3 июня 2005 года по делу № А26-12618/04-29, от 21 апреля 2005 года по делу № А42-8825/04-26, от 1 июля 2004 года по делу № А66-9798-03, от 15 июня 2004 года по делу № А56-28520/03; ФАС Поволжского округа от 3 марта 2006 года по делу № А55-10425/05-51; ФАС Волго-Вятского округа от 14 апреля 2005 года по делу № А29-6147/2004а).

Действительно, подмена налоговых проверок приводила бы к несоблюдению установленных НК РФ для налогоплательщиков гарантий, связанных с процедурой проведения выездной налоговой проверки, регламентированной ст. 89 и 100.

К сожалению, правильные по сути выводы судебных органов не нашли поддержки у ВАС РФ, который рассмотрел спорную ситуацию без учета законных интересов налогоплательщика (см. постановления Президиума ВАС РФ от 23 мая 2006 года № 14766/05, от 16 мая 2006 года № 14873/05).

Думается, что после данных постановлений ВАС РФ суды будут делать вывод о превращении камеральной проверки в выездную лишь при истребовании налоговым органом необоснованно большого количества налоговых и бухгалтерских документов, в том числе и явно не относящихся к предмету проверки. Даже после изложения позиции ВАС РФ ФАС Западно-сибирского округа в постановлении от 6 июля 2006 года № Ф04-3944/2006(2399б-А46-7) по делу № 14-1072/05 отметил, что налоговым законодательством разграничены понятия камеральной и выездной налоговой проверки, а также основания и способы их проведения, подмена одной формы налогового контроля другой не допускается.

При проведении камеральных налоговых проверок налоговые органы вправе также истребовать в установленном порядке у налогоплательщиков, использующих налоговые льготы, документы, подтверждающие право этих налогоплательщиков на эти налоговые льготы.

Внесенные в НК РФ Федеральным законом №137 от 27 июля 2006г. изменения существенно ограничили права налоговых органов. Так, п.7 ст. 88 НК РФ, ограничивает права налоговых органов на истребование документов у налогоплательщика.

Если ранее, до внесения изменений налоговый орган имел право истребовать все необходимые для осуществления проверки документы, то в настоящее время налоговые органы при проведении камеральной налоговой проверки не вправе истребовать у налогоплательщика дополнительные сведения и документы, за исключением:

1. документов, подтверждающих право на налоговые льготы у налогоплательщика, использующего такие льготы (п. 6 ст.88 НК РФ),
2. документов, которые в соответствии с положением НК РФ должны прилагаться к налоговой декларации (расчету), если они не были представлены с декларацией (расчетом),
3. документов, подтверждающих правомерность налоговых вычетов при подаче налоговой декларации по НДС, в которой заявлено право на возмещение налога (п. 8 ст.88 НК РФ),
4. если проводится проверка по налогам, связанным с использованием природных ресурсов, то налоговый орган вправе истребовать иные документы, являющиеся основанием для исчисления и уплаты таких налогов (п.9 ст. 88 НК РФ).

При этом существуют следующие ограничения:

- налоговые органы не вправе требовать документы, ранее уже истребованные,

- камеральная проверка не должна быть выездной.

Согласно п. 8 ст. 88 НК РФ при подаче налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, в которой заявлено право на возмещение налога, камеральная налоговая проверка проводится с учетом особенностей, предусмотренных данным пунктом, на основе налоговых деклараций и документов, представленных налогоплательщиком в соответствии с НК РФ.

Налоговый орган вправе истребовать у налогоплательщика документы, подтверждающие в соответствии со статьей 172 НК РФ правомерность применения налоговых вычетов.

Как показывает анализ судебной практики, при соблюдении данной нормы иногда возникают неясности. Так, например, согласно определению от 18 сентября 2008г. № 11997/08 ВАС РФ, индивидуальный предприниматель Лаврухин А.Ю. обратился в Арбитражный суд Москвы с заявлением о признании незаконным решения Инспекции ФНС о привлечении его к налоговой ответственности на основании ст. 126 НК РФ.

Основанием для привлечения предпринимателя к налоговой ответственности послужило неполное представление в установленный в требовании инспекции срок документов в ходе проведения камеральной налоговой проверки налоговой декларации по НДС за март 2007г.

Суд первой инстанции удовлетворил иск Лаврухина, исходя из того, что право на возмещение НДС за март 2007 года подтверждено решением инспекции № 23/17, предприниматель в силу пункта 11 ст. 21 НК РФ мог не исполнять требование налогового органа, не соответствующее закону.

Постановлением Девятого арбитражного апелляционного суда от решение суда первой инстанции отменено, в признании недействительным оспариваемого по делу решения инспекции отказано. При этом суд указал на то, что налоговый орган вправе истребовать у налогоплательщика любые первичные документы, относящиеся к хозяйственным операциям и являющиеся основанием для применения налоговых вычетов.

Однако суд кассационной инстанции согласился с выводами суда первой инстанции и указал на то, что затребованные инспекцией документы не отнесены названной нормой к числу обязательных и их непредставление не повлекло за собой невозможность применения налогового вычета. Федеральный арбитражный суд Московского округа постановлением решение суда первой инстанции оставил без изменения.

Как показал анализ, налоговые органы сталкиваются с трудностями при проведении камеральных налоговых проверок деклараций по НДС, когда налогоплательщик исчисляет минимальную сумму налога к уплате в бюджет, в то время как налоговые вычеты по декларации составляют несколько миллионов рублей. Налоговые органы лишены права при проведении камеральных проверок проверить правильность и обоснованность налоговых вычетов при исчислении налога в бюджет.

Таким образом, необходимо дополнить п. 8 ст. 88 НК РФ и изложить её в следующей редакции: «При подаче налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, в которой заявлено право на возмещение налога, камеральная налоговая проверка проводится с учетом особенностей, предусмотренных настоящим пунктом, на основе налоговых деклараций и документов, представленных налогоплательщиком в соответствии с настоящим Кодексом.

Налоговый орган вправе истребовать у налогоплательщика документы, подтверждающие в соответствии со статьей 172 настоящего Кодекса правомерность применения налоговых вычетов.

Налоговый орган вправе истребовать у налогоплательщика дополнительные сведения и документы, подтверждающие правильность расчета налога и правомерность применения налоговых вычетов».

Определенную специфику имеют камеральные проверки деклараций по НДС по ставке 0%. Пунктом 4 ст. 176 НК РФ установлено, что в течение трехмесячного срока со дня представления налогоплательщиком декларации и подтверждающих документов налоговый орган должен принять решение относительно заявленных в декларации сумм возмещения налога. В течение этого срока налоговый орган проводит проверку обоснованности применения ставки 0% и налоговых вычетов. В принципе, можно говорить о том, что положение п. 4 ст. 176 НК РФ обязывает налоговый орган проводить камеральную проверку каждой декларации по НДС по ставке 0% и такая проверка выступает в качестве необходимой предпосылки для решения вопроса о возмещении суммы налога.

Результатом камеральной налоговой проверки служит вывод контролирующего должностного лица налогового органа о достоверности, сомнительности либо недостоверности сведений, содержащихся в отчетных финансовых документах. Если налоговой проверкой выявлены ошибки в заполнении документов или противоречия между представленными сведениями, то об этом сообщается налогоплательщику с требованием внести в установленный срок необходимые изменения или дополнения. При выявлении проверяющим лицом налоговой недоимки налогоплательщику также предъявляется требование об уплате недостающей суммы налогов (сборов).

Приведенные выше положения НК РФ позволяют начать камеральную проверку без уведомления налогоплательщика о ее проведении. Не установлены в НК РФ и нормы, обязывающие налоговый орган сообщить о случаях, когда проверка была начата, прошла, но не выявила каких-либо нарушений. Такое положение дел представляется не совсем обоснованным. Ведь по степени существенности полученных результатов камеральные налоговые проверки мало чем уступают выездным. В связи с этим доведение до налогоплательщика информации о проведении камеральной налоговой проверки (вне зависимости от того, какие будут получены результаты) по сути является одной из гарантий соблюдения прав налогоплательщика.

Если в ходе начавшейся камеральной проверки возникает необходимость в проведении встречной проверки, контрагента налогоплательщика следует проинформировать о том, какая проверка ведется в отношении налогоплательщика. Иначе контрагент может правомерно отказать налоговому органу в представлении истребуемой информации. Получается парадокс: контрагент, у которого проводится встречная проверка, должен быть уведомлен о камеральной проверке налогоплательщика, а сам налогоплательщик может находиться в неведении относительно ее проведения и полученных результатов.

Выездная налоговая проверка проводится на территории (в помещении) налогоплательщика на основании решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа.

В случае, если у налогоплательщика отсутствует возможность предоставить помещение для проведения выездной налоговой проверки, выездная налоговая проверка может проводиться по месту нахождения налогового органа.1

Решение о проведении выездной налоговой проверки выносит налоговый орган по месту нахождения организации или по месту жительства физического лица, если иное не предусмотрено НК РФ. Самостоятельная выездная налоговая проверка филиала или представительства проводится на основании решения налогового органа по месту нахождения обособленного подразделения.

Решение о проведении выездной налоговой проверки должно содержать следующие сведения:2

* полное и сокращенное наименования либо фамилию, имя, отчество налогоплательщика;
* предмет проверки, то есть налоги, правильность исчисления и уплаты которых подлежит проверке;
* периоды, за которые проводится проверка;
* должности, фамилии и инициалы сотрудников налогового органа, которым поручается проведение проверки.

Форма решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа о проведении выездной налоговой проверки утверждается федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

Выездная налоговая проверка в отношении одного налогоплательщика может проводиться по одному или нескольким налогам. Предметом выездной налоговой проверки является правильность исчисления и своевременность уплаты налогов. 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.

Налоговые органы не вправе проводить в отношении одного налогоплательщика более двух выездных налоговых проверок в течение календарного года, за исключением случаев принятия решения руководителем федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов, о необходимости проведения выездной налоговой проверки налогоплательщика сверх указанного ограничения.

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

Выездная налоговая проверка не может продолжаться более двух месяцев. Указанный срок может быть продлен до четырех месяцев, а в исключительных случаях - до шести месяцев. Основания и порядок продления срока проведения выездной налоговой проверки устанавливаются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

В рамках выездной налоговой проверки налоговый орган вправе проверять деятельность филиалов и представительств налогоплательщика.

Налоговый орган вправе проводить самостоятельную выездную налоговую проверку филиалов и представительств по вопросам правильности исчисления и своевременности уплаты региональных и (или) местных налогов.

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.

При проведении самостоятельной выездной налоговой проверки филиалов и представительств налогоплательщика срок проверки не может превышать один месяц.

Срок проведения выездной налоговой проверки исчисляется со дня вынесения решения о назначении проверки и до дня составления справки о проведенной проверке.

Руководитель (заместитель руководителя) налогового органа вправе приостановить проведение выездной налоговой проверки для:

1) истребования документов (информации) в соответствии с пунктом 1 статьи 93.1 НК РФ;

2) получения информации от иностранных государственных органов в рамках международных договоров Российской Федерации;

3) проведения экспертиз;

4) перевода на русский язык документов, представленных налогоплательщиком на иностранном языке.

Приостановление проведения выездной налоговой проверки по основанию, указанному в подпункте 1 п. 9 ст. 89 НК РФ, допускается не более одного раза по каждому лицу, у которого истребуются документы.

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

Общий срок приостановления проведения выездной налоговой проверки не может превышать шесть месяцев. В случае, если проверка была приостановлена по основанию, указанному в подпункте 2 п. 9 ст. 89 НК РФ, и в течение шести месяцев налоговый орган не смог получить запрашиваемую информацию от иностранных государственных органов в рамках международных договоров Российской Федерации, срок приостановления указанной проверки может быть увеличен на три месяца.

На период действия срока приостановления проведения выездной налоговой проверки приостанавливаются действия налогового органа по истребованию документов у налогоплательщика, которому в этом случае возвращаются все подлинники, истребованные при проведении проверки, за исключением документов, полученных в ходе проведения выемки, а также приостанавливаются действия налогового органа на территории (в помещении) налогоплательщика, связанные с указанной проверкой.

Однако в НК РФ не прописано, приостанавливаются ли на период приостановления проверки сроки для предоставления документов налогоплательщиком, если требование о предоставлении документов вручено налогоплательщику за один день до вынесения решения о приостановлении. На практике возникают случаи неясности, приостанавливается ли срок для предоставления документов налогоплательщиком или налогоплательщик должен представить документы в первый же день после вынесения решения о возобновлении проверки. Следует изменить абз. 4 п.9 ст. 89 НК РФ и изложить его в следующей редакции: «На период действия срока приостановления проведения выездной налоговой проверки приостанавливаются действия налогового органа по истребованию документов у налогоплательщика, которому в этом случае возвращаются все подлинники, истребованные при проведении проверки, за исключением документов, полученных в ходе проведения выемки, а также приостанавливаются действия налогового органа на территории (в помещении) налогоплательщика, связанные с указанной проверкой. Также приостанавливается течение срока для предоставления налогоплательщиком документов, истребованных у него ранее даты вынесения решения о приостановлении выездной налоговой проверки».

Данный пункт обязательно нужно дополнить, чтобы избегать спорных ситуаций между налоговыми органами и налогоплательщиками.

Повторной выездной налоговой проверкой налогоплательщика признается выездная налоговая проверка, проводимая независимо от времени проведения предыдущей проверки по тем же налогам и за тот же период.

При назначении повторной выездной налоговой проверки ограничения, указанные в пункте 5 ст. 89 НК РФ, не действуют.

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

Повторная выездная налоговая проверка налогоплательщика может проводиться:1

1) вышестоящим налоговым органом - в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего проверку;

2) 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.

Если при проведении повторной выездной налоговой проверки выявлен факт совершения налогоплательщиком налогового правонарушения, которое не было выявлено при проведении первоначальной выездной налоговой проверки, к налогоплательщику не применяются налоговые санкции, за исключением случаев, когда невыявление факта налогового правонарушения при проведении первоначальной налоговой проверки явилось результатом сговора между налогоплательщиком и должностным лицом налогового органа.

Выездная налоговая проверка, осуществляемая в связи с реорганизацией или ликвидацией организации-налогоплательщика, может проводиться независимо от времени проведения и предмета предыдущей проверки. При этом проверяется период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки. Налогоплательщик обязан обеспечить возможность должностных лиц налоговых органов, проводящих выездную налоговую проверку, ознакомиться с документами, связанными с исчислением и уплатой налогов.

При проведении выездной налоговой проверки у налогоплательщика могут быть истребованы необходимые для проверки документы в порядке, установленном статьей 93 НК РФ.

Согласно ст.93 НК РФ должностное лицо налогового органа, проводящее налоговую проверку, вправе истребовать у проверяемого лица необходимые для проверки документы посредством вручения этому лицу (его представителю) требования о представлении документов.

Истребуемые документы представляются в виде заверенных проверяемым лицом копий. Копии документов организации заверяются подписью ее руководителя (заместителя руководителя) и (или) иного уполномоченного лица и печатью этой организации, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации.

Не допускается требование нотариального удостоверения копий документов, представляемых в налоговый орган (должностному лицу), если иное не предусмотрено законодательством РФ. В случае необходимости налоговый орган вправе ознакомиться с подлинниками документов.

Как правило, налоговые органы при проведении выездной налоговой проверки истребуют очень большой объем документов, поскольку требуются документы за 3 года. Налогоплательщики в соответствии со ст. 93, 100, 165 и другими статьями НК РФ ежегодно изготавливают для налоговых органов миллионы копий первичных и иных учетных документов. Только нотариусы заверили в 2007 году более 17 млн. копий, хотя нотариального заверения и не требуется. Для изготовления копий налогоплательщику требуется не только большое количество времени, но и необходимо произвести значительные материальные затраты по копированию документов (на копировальную технику и бумагу). В связи с этим часто поступают просьбы налогоплательщиков разрешить предоставлять не копии, а оригиналы.

В постановлениях ФАС Восточно-Сибирского округа от 29 сентября 2005 года по делу №А19-4553/05-20-Ф02-4711/05-С1, от 20 апреля 2006 года № А19-4554/05-44-45-Ф02-1680/06-С1 по делу №А19-4554/05-44-45 рассмотрена ситуация, когда налоговые органы попытались привлечь налогоплательщика к ответственности по п. 1 ст. 126 НК РФ за непредставление истребуемых документов в виде заверенных должным образом копий, не приняв во внимание то, что налогоплательщик представил налоговому органу оригиналы документов. Суд, поддерживая налогоплательщика, указал, что из буквального толкования нормы, изложенной в п. 1 ст. 126 НК РФ, следует, что представление оригиналов истребуемых налоговым органом документов вместо заверенных должным образом их копий не является основанием для привлечения лица, их представивших, к налоговой ответственности.

В определении от 8 ноября 2005 года № 438-О Конституционный Суд РФ отметил, что Налоговый кодекс РФ предусматривает механизм, позволяющий минимизировать издержки, связанные с осуществлением налогового контроля. КС РФ указал, в частности, что налогоплательщики вправе представлять налоговые декларации по почте и в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи (п. 2 ст. 80). Но главное в этом определении — указание на допустимость минимизации издержек налогоплательщика, связанных с осуществлением налогового контроля.

В связи с этим необходимо ликвидировать данный пробел в законодательстве, дополнить п. 2 ст. 93 НК РФ и изложить его в следующей редакции: «Истребуемые документы представляются в виде заверенных проверяемым лицом копий или, по желанию налогоплательщиков, в виде оригиналов с обязательством должностных лиц налоговых органов последующего возврата проверенных документов налогоплательщику».

Документы, которые были истребованы в ходе налоговой проверки, представляются в течение 10 дней со дня вручения соответствующего требования.

В случае, если проверяемое лицо не имеет возможности представить истребуемые документы в течение 10 дней, оно в течение дня, следующего за днем получения требования о представлении документов, письменно уведомляет проверяющих должностных лиц налогового органа о невозможности представления в указанные сроки документов с указанием причин, по которым истребуемые документы не могут быть представлены в установленные сроки, и о сроках, в течение которых проверяемое лицо может представить истребуемые документы.

В течение двух дней со дня получения такого уведомления руководитель (заместитель руководителя) налогового органа вправе на основании этого уведомления продлить сроки представления документов или отказать в продлении сроков, о чем выносится отдельное решение.

Отказ проверяемого лица от представления запрашиваемых при проведении налоговой проверки документов или непредставление их в установленные сроки признаются налоговым правонарушением и влекут ответственность, предусмотренную статьей 126 НК РФ.

В случае такого отказа или непредставления указанных документов в установленные сроки должностное лицо налогового органа, проводящее налоговую проверку, производит выемку необходимых документов в порядке, предусмотренном статьей 94 НК РФ.

В ходе проведения налоговой проверки налоговые органы не вправе истребовать у проверяемого лица документы, ранее представленные в налоговые органы при проведении камеральных или выездных налоговых проверок данного проверяемого лица. Указанное ограничение не распространяется на случаи, когда документы ранее представлялись в налоговый орган в виде подлинников, возвращенных впоследствии проверяемому лицу, а также на случаи, когда документы, представленные в налоговый орган, были утрачены вследствие непреодолимой силы.

Должностное лицо налогового органа, проводящее налоговую проверку, вправе истребовать у контрагента или у иных лиц, располагающих документами (информацией), касающимися деятельности проверяемого налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента), эти документы (информацию).

Истребование документов (информации), касающихся деятельности проверяемого налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента), может проводиться также при рассмотрении материалов налоговой проверки на основании решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа при назначении дополнительных мероприятий налогового контроля.

В случае, если вне рамок проведения налоговых проверок у налоговых органов возникает обоснованная необходимость получения информации относительно конкретной сделки, должностное лицо налогового органа вправе истребовать эту информацию у участников этой сделки или у иных лиц, располагающих информацией об этой сделке.

Налоговый орган, осуществляющий налоговые проверки или иные мероприятия налогового контроля, направляет письменное поручение об истребовании документов (информации), касающихся деятельности проверяемого налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента), в налоговый орган по месту учета лица, у которого должны быть истребованы указанные документы (информация).

При этом в поручении указывается, при проведении какого мероприятия налогового контроля возникла необходимость в представлении документов (информации), а при истребовании информации относительно конкретной сделки указываются также сведения, позволяющие идентифицировать эту сделку.

В течение пяти дней со дня получения поручения налоговый орган по месту учета лица, у которого истребуются документы (информация), направляет этому лицу требование о представлении документов (информации). К данному требованию прилагается копия поручения об истребовании документов (информации).

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).

Если истребуемые документы (информация) не могут быть представлены в указанный срок, налоговый орган по ходатайству лица, у которого истребованы документы, вправе продлить срок представления этих документов (информации). Истребуемые документы представляются с учетом положений, предусмотренных пунктом 2 статьи 93 НК РФ.

Отказ лица от представления запрашиваемых при проведении налоговой проверки документов или непредставление их в установленные сроки признаются налоговым правонарушением и влекут ответственность, предусмотренную статьей 129.1 НК РФ.

Однако данная статья содержит условие, при наличии которого она подлежит применению, а именно, если в указанном правонарушении отсутствуют признаки налогового правонарушения, предусмотренного ст. 126 НК РФ.

В соответствии с п.2 ст. 126 НК РФ непредставление налоговому органу сведений о налогоплательщике, выразившееся в отказе организации предоставить имеющиеся у нее документы, предусмотренные НК РФ, со сведениями о налогоплательщике по запросу налогового органа, а равно иное уклонение от предоставления таких документов либо предоставление документов с заведомо недостоверными сведениями, если такое деяние не содержит признаков нарушения законодательства о налогах и сборах, предусмотренного статьей 135.1НК РФ, влечет взыскание штрафа в размере пяти тысяч рублей.

Таким образом, отличительными признаками состава налогового правонарушения по п.2 ст. 126 НК РФ являются:

1) непредставление налоговому органу сведений о налогоплательщике, но не несвоевременное представление;

2) субъектом данного правонарушения может быть только организация (юридическое лицо).

Также следует отметить: в связи с пересечением составов ст. 129.1 НК РФ и п.2 ст. 126 НК РФ существуют различные толкования по поводу применения этих норм права. Так, Брызгалин А.В., Берник В.Р., Головкин А.Н. в статье «Теория и практика применения гл. 14 НК РФ» отмечают, что с 1 января 2007 года лица, не представившие в срок по требованию налоговых органов информацию о налогоплательщике, привлекаются к налоговой ответственности только по ст. 129.1 НК РФ. И обосновывают свой вывод в том числе размером штрафных санкций, поскольку штраф по п.1 ст. 129.1 НК РФ 1000 руб., что значительно меньше размера штрафа, установленного п.2 ст. 126 НК РФ (5000 руб.).

Известный специалист в области налогового права Брызгалин А.В. считает, что п.2 ст. 126 действовал в переходный период до введения в действие Федерального закона №137-ФЗ от 27.07.2006г. Однако п. 2 ст.126 НК РФ до сих пор не потеряла силу. Порядок взаимодействия налоговых органов по выполнению поручений об истребовании документов устанавливается федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов. 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, предусмотренных статьей 94 НК РФ. При необходимости уполномоченные должностные лица налоговых органов, осуществляющие выездную налоговую проверку, могут проводить инвентаризацию имущества налогоплательщика, а также производить осмотр производственных, складских, торговых и иных помещений и территорий, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанных с содержанием объектов налогообложения, в порядке, установленном ст.92 НК РФ. При наличии у осуществляющих выездную налоговую проверку должностных лиц достаточных оснований полагать, что документы, свидетельствующие о совершении правонарушений, могут быть уничтожены, сокрыты, изменены или заменены, производится выемка этих документов в порядке, предусмотренном статьей 94 НК РФ. В последний день проведения выездной налоговой проверки проверяющий обязан составить справку о проведенной проверке, в которой фиксируются предмет проверки и сроки ее проведения, и вручить ее налогоплательщику или его представителю. В случае, если налогоплательщик (его представитель) уклоняется от получения справки о проведенной проверке, указанная справка направляется налогоплательщику заказным письмом по почте.

Лицо, в отношении которого проводилась налоговая проверка (его представитель), в случае несогласия с фактами, изложенными в акте налоговой проверки, а также с выводами и предложениями проверяющих в течение 15 дней со дня получения акта налоговой проверки вправе представить в соответствующий налоговый орган письменные возражения по указанному акту в целом или по его отдельным положениям. При этом налогоплательщик вправе приложить к письменным возражениям или в согласованный срок передать в налоговый орган документы (их заверенные копии), подтверждающие обоснованность своих возражений.

Как отметил судья Конституционного Суда РФ А.Л.Кононов в особом мнении к постановлению КС РФ от 16 июля 2004 года № 14-П, "налоговая проверка как властный инструмент административного контроля, выявления и пресечения налоговых правонарушений существенным образом затрагивает права и интересы налогоплательщика, создает для него проблемную ситуацию, определенным образом вторгается в его экономическую деятельность, обременяет его рядом дополнительных обязанностей перед проверяющим налоговым органом, что особенно характерно для выездных налоговых проверок непосредственно на территории налогоплательщика". Законодатель отказался от конструкции "мотивированное постановление" (ст. 87 в редакции Федерального закона от 27 июля 2006 года № 137-ФЗ), что, безусловно, снижает гарантии законных интересов налогоплательщика и возможности оспаривания данных постановлений. Как отметил Конституционный Суд РФ в постановлении от 17 июня 2004 года № 12-П, нормы права, в том числе финансового, проявляют свое регулятивное воздействие на бюджетные отношения, а равно налоговые отношения, не сами по себе, а в связи с целями государственной экономической политики, включая финансовую политику. В Послании Федеральному Собранию от 25 апреля 2005 года Президент России отметил, что "налоговые органы не вправе "терроризировать" бизнес, многократно возвращаясь к одним и тем же проблемам. Они должны работать ритмично, своевременно реагировать на допущенные нарушения, при этом главное внимание уделяя проверкам текущего периода. ... Приоритетом в их деятельности должна стать проверка исполнения налогового законодательства, а не выполнение каких бы то ни было "планов" по сбору налогов и пошлин". Мотивировка является выражением законности решения, поскольку соответствующее требование включено в процессуальные нормы. Коль скоро мотивировка означает обоснование выводов, в этом смысле она является выражением обоснованности процессуальных решений. Значение требования мотивировки решений состоит не столько в их внешней убедительности, сколько в их внутренней обоснованности, в необходимости принятия именно таких, а не иных решений.

Налоговым кодексом РФ установлена система норм, направленных на обеспечение стабильности экономического положения налогоплательщиков. В эту систему входят, в частности, нормы, определяющие: действие актов о налогах и сборах во времени (ст. 5), срок на принятие решения о взыскании налога, сбора, пени за счет денежных средств налогоплательщика на счетах в банках (п. 3 ст. 46); срок на подачу искового заявления о взыскании налога (п. 3 ст. 48 с учетом п. 12 постановления Пленума ВАС РФ от 28 февраля 2001 года № 5 "О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации"); срок направления требования об уплате налога (ст. 70); срок на возврат (зачет) излишне уплаченных налога, сбора, пени (ст. 78, 79); период, который может быть охвачен налоговой проверкой (ст. 88, 89); недопустимость проведения повторных налоговых проверок (ст. 89); давность привлечения к налоговой ответственности (ст. 113); давность взыскания налоговых санкций (ст. 115); положения Налогового кодекса РФ, определяющие сроки и процедуру проведения налоговых проверок и др.

К сожалению, следует признать, что эта система не всегда является дееспособной. Например, в силу прямого указания ст. 87 НК РФ (в редакции, действовавшей до 1 января 2007 года, — см. Федеральный закон от 27 июля 2006 года № 137-ФЗ) постановление вышестоящего налогового органа, на основании которого проводится повторная выездная налоговая проверка, должно быть мотивированным. Пункт 4 Порядка назначения выездных налоговых проверок (приложение к приказу МНС России от 8 октября 1999 года № АП-3-16/318) разъясняет это понятие: в данном постановлении должны излагаться обстоятельства, вызывающие необходимость назначения повторной выездной налоговой проверки.

Вышестоящие налоговые органы обычно игнорировали положения ст. 87 НК РФ и не мотивировали никаким образом постановление о повторной выездной налоговой проверке. Налогоплательщики такие постановления обжаловали в суд (примером могут служить постановления ФАС Волго-Вятского округа от 4 августа 2006 года по делу № А29-12639/2005а, от 19 декабря 2005 года по делу № А11-2141а/2005-К2-23/140; ФАС Северо-Кавказского округа от 23 августа 2005 года № Ф08-3831/2005-1526А по делу № А25-2761/2004-8; ФАС Московского округа от 14 августа 2006 года, 21 августа 2006 года № КА-А40/7581-06 по делу № А40-79154/05-114-672; ФАС Дальневосточного округа от 17 августа 2005 года, 10 августа 2005 года № ФОЗ-А16/05-2/2391 по делу № А16-150/2005-2 и др.).

Отказывая в удовлетворении заявления налогоплательщика, суды, как правило, мотивируют свой отказ отсутствием нарушенных прав и законных интересов налогоплательщика. Это тот случай, когда судами не проводится разграничение между субъективными правами и законными интересами налогоплательщика. Несмотря на то, что законодатель внес существенные изменения в процедуру назначения повторных налоговых проверок, вступившие в силу с 1 января 2007 года, налогоплательщик может обжаловать те постановления вышестоящего налогового органа, которые были вынесены до 1 января 2007 года, именно с позиции защиты законных интересов налогоплательщика.

П.3 ст. 93 НК РФ гласит, что документы, которые были истребованы в ходе налоговой проверки, представляются в течение 10 дней со дня вручения соответствующего требования.

В случае, если проверяемое лицо не имеет возможности представить истребуемые документы в течение 10 дней, оно в течение дня, следующего за днем получения требования о представлении документов, письменно уведомляет проверяющих должностных лиц налогового органа о невозможности представления в указанные сроки документов с указанием причин, по которым истребуемые документы не могут быть представлены в установленные сроки, и о сроках, в течение которых проверяемое лицо может представить истребуемые документы. В течение двух дней со дня получения такого уведомления руководитель (заместитель руководителя) налогового органа вправе на основании этого уведомления продлить сроки представления документов или отказать в продлении сроков, о чем выносится отдельное решение.

Данную норму следует изменить, поскольку на предприятии почту принимает секретарь, следовательно, она с опозданием, иногда значительным, доходит до адресата. Законодателю следует установить разумные сроки для налогоплательщиков, чтобы они могли своевременно справляться со своими обязанностями.

В связи с этим следует изменить п.3 ст. 93 НК РФ и принять в следующей редакции: «В случае, если проверяемое лицо не имеет возможности представить истребуемые документы в течение 10 дней, оно в течение трех дней, следующих за дне получения требования о предоставлении документов, письменно уведомляет проверяющих должностных лиц налогового органа о невозможности предоставления в указанные сроки документов с указанием причин».

§2. Правовой статус исполняющих субъектов налогового контроля

Налоговые органы Российской Федерации составляют единую систему контроля за соблюдением законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет налогов и других обязательных платежей, а также контроля за соблюдением валютного законодательства, осуществляемого в пределах компетенции налоговых органов.

Налоговые органы осуществляют свои функции и взаимодействуют с федеральными органами исполнительной власти, органами исполнительной власти субъектов Российской Федерации, органами местного самоуправления и государственными внебюджетными фондами посредством реализации полномочий, предусмотренных НК РФ и иными нормативными правовыми актами Российской Федерации.

Налоговые органы вправе:

1) требовать от налогоплательщика или налогового агента документы по формам, установленным государственными органами и органами местного самоуправления, служащие основаниями для исчисления и уплаты (удержания и перечисления) налогов, а также пояснения и документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты (удержания и перечисления) налогов;

2) проводить налоговые проверки в порядке, установленном НК РФ;

3) производить выемку документов при проведении налоговых проверок у налогоплательщика или налогового агента, свидетельствующих о совершении налоговых правонарушений, в случаях, когда есть достаточные основания полагать, что эти документы будут уничтожены, сокрыты, изменены или заменены;

4) вызывать на основании письменного уведомления в налоговые органы налогоплательщиков, плательщиков сборов или налоговых агентов для дачи пояснений в связи с уплатой (удержанием и перечислением) ими налогов либо в связи с налоговой проверкой, а также в иных случаях, связанных с исполнением ими законодательства о налогах и сборах;

5) приостанавливать операции по счетам налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов в банках и налагать арест на имущество налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов в порядке, предусмотренном НК РФ;

6) осматривать (обследовать) 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. Порядок проведения инвентаризации имущества налогоплательщика при налоговой проверке утверждается Министерством финансов Российской Федерации;

7) определять суммы налогов, подлежащие внесению налогоплательщиками в бюджет (внебюджетные фонды), расчетным путем на основании имеющейся у них информации о налогоплательщике, а также данных об иных аналогичных налогоплательщиках в случаях отказа налогоплательщика допустить должностных лиц налогового органа к осмотру (обследованию) производственных, складских, торговых и иных помещений и территорий, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанных с содержанием объектов налогообложения, непредставления в течение более двух месяцев налоговому органу необходимых для расчета налогов документов, отсутствия учета доходов и расходов, учета объектов налогообложения или ведения учета с нарушением установленного порядка, приведшего к невозможности исчислить налоги;

8) требовать от налогоплательщиков, налоговых агентов, их представителей устранения выявленных нарушений законодательства о налогах и сборах и контролировать выполнение указанных требований;

9) взыскивать недоимки по налогам и сборам, а также взыскивать пени и штрафы в порядке, установленном настоящим Кодексом;

10) контролировать соответствие крупных расходов физических лиц их доходам;

11) требовать от банков документы, подтверждающие исполнение платежных поручений налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов и инкассовых поручений (распоряжений) налоговых органов о списании со счетов налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов сумм налогов, пеней и штрафов;

12) привлекать для проведения налогового контроля специалистов, экспертов и переводчиков;

13) вызывать в качестве свидетелей лиц, которым могут быть известны какие-либо обстоятельства, имеющие значение для проведения налогового контроля;

14) заявлять ходатайства об аннулировании или о приостановлении действия выданных юридическим и физическим лицам лицензий на право осуществления определенных видов деятельности;

15) создавать налоговые посты в порядке, установленном НК РФ;

16) предъявлять в суды общей юрисдикции или арбитражные суды иски:

* о взыскании налоговых санкций с лиц, допустивших нарушения законодательства о налогах и сборах;
* о признании недействительной государственной регистрации юридического лица или государственной регистрации физического лица в качестве индивидуального предпринимателя;
* о ликвидации организации любой организационно-правовой формы по основаниям, установленным законодательством Российской Федерации;
* о досрочном расторжении договора о налоговом кредите и договора об инвестиционном налоговом кредите;
* о взыскании задолженности по налогам, сборам, соответствующим пеням и штрафам в бюджеты (внебюджетные фонды), числящейся более трех месяцев за организациями, являющимися в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации зависимыми (дочерними) обществами (предприятиями), с соответствующих основных (преобладающих, участвующих) обществ (товариществ, предприятий), когда на счета последних в банках поступает выручка за реализуемые товары (работы, услуги) зависимых (дочерних) обществ (предприятий), а также за организациями, являющимися в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации основными (преобладающими, участвующими) обществами (товариществами, предприятиями), с зависимых (дочерних) обществ (предприятий), когда на их счета в банках поступает выручка за реализуемые товары (работы, услуги) основных (преобладающих, участвующих) обществ (товариществ, предприятий).

Вышестоящие налоговые органы вправе отменять решения нижестоящих налоговых органов в случае несоответствия указанных решений законодательству о налогах и сборах.

К обязанностям налоговых органов, согласно ст. 32 НК РФ относятся следующие:

1) соблюдать законодательство о налогах и сборах;

2) осуществлять контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах, а также принятых в соответствии с ним нормативных правовых актов;

3) вести в установленном порядке учет организаций и физических лиц;

4) бесплатно информировать (в том числе в письменной форме) налогоплательщиков о действующих налогах и сборах, законодательстве о налогах и сборах и принятых в соответствии с ним нормативных правовых актах, порядке исчисления и уплаты налогов и сборов, правах и обязанностях налогоплательщиков, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц, а также предоставлять формы налоговой отчетности и разъяснять порядок их заполнения;

5) осуществлять возврат или зачет излишне уплаченных или излишне взысканных сумм налогов, пеней и штрафов в порядке, предусмотренном НК РФ,

6) соблюдать налоговую тайну;

7) направлять налогоплательщику или налоговому агенту копии акта налоговой проверки и решения налогового органа, а также в случаях, предусмотренных НК РФ, налоговое уведомление и требование об уплате налога и сбора;

8) предоставлять по запросу государственного или муниципального заказчика, по запросу федерального органа исполнительной власти, органа исполнительной власти субъекта Российской Федерации, органа местного самоуправления, уполномоченных в соответствии с Федеральным законом от 21 июля 2005 года N 94-ФЗ "О размещении заказов на поставки товаров, выполнение работ, оказание услуг для государственных и муниципальных нужд" на осуществление функций по размещению заказов на поставки товаров, выполнение работ, оказание услуг для государственных или муниципальных нужд для государственных или муниципальных заказчиков, информацию о наличии задолженности юридического или физического лица по начисленным налогам, сборам и иным обязательным платежам в бюджеты любого уровня или государственные внебюджетные фонды за прошедший календарный год, об обжаловании наличия такой задолженности и о результатах рассмотрения жалоб в срок не позднее десяти дней со дня поступления такого запроса.

Налоговые органы при выявлении обстоятельств, позволяющих предполагать совершение нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащего признаки преступления, обязаны в десятидневный срок со дня выявления указанных обстоятельств направить материалы в органы внутренних дел для решения вопроса о возбуждении уголовного дела.

Согласно ст. 33 НК РФ должностные лица налоговых органов обязаны:

1) действовать в строгом соответствии с НК РФ и иными федеральными законами;

2) реализовывать в пределах своей компетенции права и обязанности налоговых органов;

3) корректно и внимательно относиться к налогоплательщикам, их представителям и иным участникам налоговых правоотношений, не унижать их честь и достоинство.

Таможенные органы пользуются правами и несут обязанности налоговых органов по взиманию налогов при перемещении товаров через таможенную границу Российской Федерации в соответствии с таможенным законодательством Российской Федерации, НК РФ, иными федеральными законами о налогах, а также иными федеральными законами.

Полномочия финансовых органов в области налогов и сборов определены ст. 32.4 НК РФ. Министерство финансов Российской Федерации дает письменные разъяснения по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, утверждает формы расчетов по налогам и формы налоговых деклараций, обязательные для налогоплательщиков, а также порядок их заполнения.

Органы исполнительной власти субъектов Российской Федерации и органы местного самоуправления, уполномоченные в области финансов, дают письменные разъяснения по вопросам применения соответственно законодательства субъектов Российской Федерации о налогах и сборах и нормативных правовых актов органов местного самоуправления о местных налогах и сборах. Налоговые и таможенные органы несут ответственность за убытки, причиненные налогоплательщикам вследствие своих неправомерных действий (решений) или бездействия, а равно неправомерных действий (решений) или бездействия должностных лиц и других работников указанных органов при исполнении ими служебных обязанностей.

Причиненные налогоплательщикам убытки возмещаются за счет федерального бюджета в порядке, предусмотренном настоящим Кодексом и иными федеральными законами. За неправомерные действия или бездействие должностные лица и другие работники налоговых органов несут ответственность в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Полномочия органов внутренних дел в области налогового права определены ст. 36 НК РФ. По запросу налоговых органов органы внутренних дел участвуют вместе с налоговыми органами в проводимых налоговыми органами выездных налоговых проверках. При выявлении обстоятельств, требующих совершения действий, отнесенных НК РФ к полномочиям налоговых органов, органы внутренних дел обязаны в десятидневный срок со дня выявления указанных обстоятельств направить материалы в соответствующий налоговый орган для принятия по ним решения. Органы внутренних дел несут ответственность за убытки, причиненные налогоплательщикам вследствие своих неправомерных действий (решений) или бездействия, а равно неправомерных действий (решений) или бездействия должностных лиц и других работников этих органов при исполнении ими служебных обязанностей. Причиненные налогоплательщикам при проведении мероприятий убытки возмещаются за счет федерального бюджета в порядке, предусмотренном НК РФ и иными федеральными законами.

За неправомерные действия или бездействие должностные лица и другие работники органов внутренних дел несут ответственность в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Согласно ст. 137 НК РФ, каждое лицо может обжаловать ненормативные акты налоговых органов, действие или бездействие должностных лиц, если, по мнению этого лица, такие акты, действия или бездействие нарушают его права. В этой достаточно простой формулировке скрывается один важный вопрос. Какие именно акты налогового органа можно обжаловать? Ведь понятие «акты ненормативного характера» достаточно общее. Впервые ответить на этот вопрос попытался Пленум ВАС РФ в 2001 году (постановление №5 от 28.02.2001 г.). Он указал, что под актом ненормативного характера, подлежащим обжалованию, следует понимать документ любого наименования (требование, решение, постановление, письмо и т.д.), подписанный руководителем налогового органа и касающийся конкретного налогоплательщика. Следовательно, налогоплательщик может обжаловать и требование об уплате налога, пеней и штрафа независимо от того, было ли им оспорено решение налогового органа, на основании которого было вынесено требование.

Конституционный Суд РФ пошел еще дальше (Определение от 04.12.2003 г. № 418-О). Он установил, что обжаловаться может любой акт, подписанный любым должностным лицом налогового органа (а не только руководителем). Итак, получается, что обжаловать можно любой акт (решение, письмо и т.д.), подписанный любым должностным лицом налогового органа. Тем не менее, не стоит забывать о формулировке НК РФ: «если акты … нарушают его права». Из этой фразы следует, что:

* акт нарушает права налогоплательщика. Перечень прав налогоплательщика закреплен в статье 21 НК РФ (не исчерпывающий).
* лицо может обжаловать акт, касающийся его. Например, инструкцию руководителя налогового органа, обращенную к должностным лицам налогового органа, обжаловать налогоплательщик не может. Вот здесь, правда, возникает вопрос. А что если эта инструкция нарушает каким-то образом права налогоплательщика? Представляется, что тогда налогоплательщик сможет обжаловать акт, вынесенный должностным лицом на основании этой инструкции.

Что, например, можно обжаловать в решении об отказе в привлечении к ответственности (которые выносится по итогам рассмотрения материалов выездной налоговой проверки)? В этом решении могут быть указаны размер недоимки и пеней. Это решение не может предусматривать уплату штрафа, так как штраф - это мера ответственности. Но налогоплательщик может не согласиться с размером недоимки и пеней, или вообще с тем, что он должен уплачивать эту недоимку и пени. В этом случае налогоплательщик будет оспаривать недоимку и пени.

Какие действие и бездействие должностных лиц налоговых органов можно обжаловать? Ст. 32 и 33 НК РФ устанавливают обязанности налоговых органов и их должностных лиц. Перечень открытый: налоговые органы также несут другие обязанности, предусмотренные Налоговым кодексом и иными законами. Обжалуемые действия и бездействие должно соотноситься с этими обязанностями. Если у налоговых органов нет обязанности совершать какие-то действия или, наоборот, воздержаться от их совершения, налогоплательщик не сможет оспорить не понравившееся ему действие налоговика.

В этой связи очень интересен пункт 3 ст. 33 НК РФ, который предусматривает обязанность должностных лиц корректно и внимательно относиться к налогоплательщикам, не унижать их честь и достоинство. Если бы налогоплательщики обжаловали все действия налоговиков, свидетельствующих о некорректном и невнимательном отношении, суды были бы завалены такими делами.

Санкции в широком смысле понимаются как элемент налоговой нормы, предусматривающий неблагоприятные последствия неисполнения либо несоблюдения налоговых обязанностей, сформулированных в диспозициях налоговых норм. К подобного вида санкциям относятся штрафы, взыскание недоимок, пени. Институт налоговых санкций в узком смысле закреплен ст. 114 НК РФ, согласно которой налоговая санкция выражена штрафом и является мерой ответственности за совершение налогового правонарушения. Наличие легитимного определения налоговой санкции имеет важное значение, поскольку показывает логическое завершение развития института налоговой ответственности.

§ 3. Правонарушения, выявляемые в ходе налоговых проверок и ответственность за их совершение

Согласно ст. 106 налоговое правонарушение определяется как совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, налогового агента и иных лиц, за которое НК установлена ответственность.

Одновременно за нарушение налогового законодательства (в зависимости от конкретного юридического факта) предусматривается ответственность, установленная и Налоговым кодексом РФ, и Кодексом об административных правонарушениях РФ, и Уголовным кодексом РФ.

В соответствии с этим нарушение налогового законодательства характеризуется наличием совокупности следующих элементов:

1. это противоправное виновное действие или бездействие;

2. оно направлено на нарушение норм именно налогового законодательства (Налогового кодекса РФ или иных нормативных правовых актов в сфере налогообложения);

3. за его совершение предусмотрена ответственность, при этом неважно, ответственность за его совершение установлена налоговым, административным либо уголовным законодательством.

Отсутствие хотя бы одного из перечисленных признаков означает, что деяние не является нарушением налогового законодательства.

Кроме того, основным отличием налогового правонарушения от нарушения налогового законодательства выступает фактор правовой природы ответственности. В данном случае важен нормативный правовой источник, в котором юридически закреплен порядок применения предусмотренных за такое противоправное деяние мер государственной ответственности: Налоговый кодекс РФ, Кодекс об административных правонарушениях РФ, Уголовный кодекс РФ.

Состав налогового правонарушения образуют четыре элемента: субъект, субъективная сторона, объект, объективная сторона.

К субъектам, подлежащим ответственности за совершение налоговых правонарушений, относятся организации и физические лица. При этом физическое лицо может быть привлечено к ответственности за совершение налоговых правонарушений с шестнадцатилетнего возраста.

Субъективная сторона налогового правонарушения представляет совокупность признаков, отражающих внутреннюю сторону противоправного деяния (действия или бездействия) и характеризующих внутренние психические процессы, происходящие сознании правонарушителя относительно содеянного и его последствий.1

Объективная сторона налоговых правонарушений представляет собой совокупность признаков противоправных деяний, предусмотренных нормами налогового права и характеризующих внешне отражение (проявление) налоговых правонарушений в реальной действительности. Основания привлечения к ответственности за налоговые правонарушения, а также за нарушения банками законодательства о налогах и сборах установлены НК РФ. Объект налогового правонарушения составляют охраняемые законодательством общественные отношения, складывающиеся в налоговой сфере. Объектом правонарушения является то, на что оно посягает, чему причиняет или может причинить какой-либо вред.

В соответствии с Налоговым кодексом РФ к налоговым нарушениям относится:

1. Нарушение срока постановки на учет в налоговом органе (ст. 116 НК РФ).
2. Уклонение от постановки на учет в налоговом органе (ст. 117 НК РФ).
3. Нарушение срока предоставления сведений об открытии и закрытии счета в банке (ст. 118 НК РФ).
4. Непредставление налоговой декларации (ст. 119 НК РФ).
5. Грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения (ст. 120 НК РФ).
6. Неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора) (ст. 122 НК РФ).
7. Невыполнение налоговым агентом обязанности по удержанию и (или) перечислению налогов (ст. 123 НК РФ).
8. Несоблюдение порядка владения, пользования и (или) распоряжения имуществом, на которое наложен арест (ст.125 НК РФ).
9. Непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля (ст. 126 НК РФ).
10. Неправомерное несообщение сведений налоговому органу (ст. 129.1 НК РФ).

Зачастую возникают спорные ситуации. Так, например, ООО «ЗРГО» обратилось в суд с заявлением о признании незаконности решения ФНС РФ №3 Курской области. Как установлено судом, налоговым органом в ходе выездной налоговой проверки были установлены расхождения между суммами налогов, указанных обществом в налоговых декларациях, и суммами налогов, установленными при проверке.1

Пунктом 42 Постановления Пленума Высшего Арбитражного суда РФ от 28.02.2001г. №5 разъяснено, что если в предыдущем периоде у налогоплательщика имелась переплата определенного налога, которая перекрывала или была равна сумме того же налога, заниженной в последующем периоде и подлежащей уплате в тот же бюджет (внебюджетный фонд), и указанная переплата не зачтена в счет иных задолженностей, то состав правонарушения, предусмотренный ст. 122 НК РФ, отсутствует.

В предшествующих моментам совершения правонарушений (август 2004г., сентябрь 2004г.) у налогоплательщика имелась переплата, которая перекрывает сумму налога, заниженную в последующем периоде, и не была зачтена в счет других платежей.

Наличие переплаты во всех проверяемых периодах прослеживается и по расчету пени по НДС, составленному налоговым органом к акту выездной налоговой проверки.

Суд посчитал, что налоговый орган не доказал наличия события правонарушения в виде неуплаты НДС, предусмотренного п.1 ст.122 НК РФ.

В Налоговом кодексе РФ содержатся статьи, в которых установлена ответственность за правонарушения, которые в полной мере нельзя назвать налоговыми, хотя они, так или иначе, затрагивают норм законодательства о налогах и сборах:

* 1. ст. 128, устанавливающая ответственность за неявку либо уклонение от явки без уважительных причин лица, вызываемого по делу о налогом правонарушении в качестве свидетеля;
	2. ст. 129, в которой установлена ответственность за неправомерный отказ свидетеля от дачи показаний, а равно дачи заведомо ложных показаний; эксперта, переводчика или специалиста за отказ от участия в проведении налоговой проверки, дачу экспертом заведомо ложного заключения или осуществления переводчиком заведомо ложного перевода;
	3. ст. 1291 НК; РФ, в которой установлена ответственность лица за неправомерное несообщение (несвоевременно сообщение) сведений, которые это лицо должно сообщит налоговому органу.

 Конечно, эти правонарушения препятствуют реализации норм налогового законодательства, но направлены, прежде всего, против порядка управления и правосудия.

Согласно п. 1 ст. 115 НК РФ налоговые органы могут обратиться в суд с иском о взыскании штрафов с организации и индивидуального предпринимателя в порядке и сроки, которые предусмотрены статьями 46 и 47 НК РФ, с физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, в порядке и сроки, которые предусмотрены статьей 48 НК РФ.

Исковое заявление о взыскании штрафа с организации или индивидуального предпринимателя в случаях, предусмотренных подпунктами 1 - 3 пункта 2 статьи 45 НК РФ, может быть подано налоговым органом в течение шести месяцев после истечения срока исполнения требования об уплате штрафа. Пропущенный по уважительной причине срок подачи указанного искового заявления может быть восстановлен судом.

Ст. 46 НК РФ гласит, что взыскание налога, сбора, а также пеней, штрафа осуществляется за счет денежных средств на счетах налогоплательщика (плательщика сборов) - организации, индивидуального предпринимателя.

Решение о взыскании принимается после истечения срока, установленного в требовании об уплате налога, но не позднее двух месяцев после истечения указанного срока. Решение о взыскании, принятое после истечения указанного срока, считается недействительным и исполнению не подлежит. В этом случае налоговый орган может обратиться в суд с иском о взыскании с налогоплательщика (налогового агента) - организации или индивидуального предпринимателя причитающейся к уплате суммы налога. Заявление может быть подано в суд в течение шести месяцев после истечения срока исполнения требования об уплате налога. Пропущенный по уважительной причине срок подачи заявления может быть восстановлен судом.

Решение о взыскании доводится до сведения налогоплательщика (налогового агента) - организации или индивидуального предпринимателя в течение шести дней после вынесения указанного решения.

В случае невозможности вручения решения о взыскании налогоплательщику (налоговому агенту) под расписку или передачи иным способом, свидетельствующим о дате его получения, решение о взыскании направляется по почте заказным письмом и считается полученным по истечении шести дней со дня направления заказного письма.

Положения ст. 46 НК РФ применяются также при взыскании штрафов и пеней за несвоевременную уплату налога.

Пункт 2 ст. 48 НК РФ гласит, что исковое заявление о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика - физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, может быть подано в суд общей юрисдикции налоговым органом (таможенным органом) в течение шести месяцев после истечения срока исполнения требования об уплате налога. Пропущенный по уважительной причине срок подачи заявления может быть восстановлен судом. Ранее данный срок на обращение в суд был пресекательным и не подлежал восстановлению судом в связи с пропуском.

Иногда возникают спорные ситуации, связанные с исчислением процессуальных сроков. Так, Инспекция ФНС РФ № 2 по г. Москве обратилась в Арбитражный суд г. Москвы с заявлением к ЗАО "Абитарэ" о взыскании налоговых санкций за совершение налогового правонарушения, предусмотренного пунктом 1 ст. 122 НК РФ.

Арбитражный суд г. Москвы в удовлетворении заявленных требований отказал, поскольку Инспекцией пропущен шестимесячный срок, установленный п. 1 ст. 115 НК РФ, на обращение в суд с иском о взыскании налоговых санкций.

Налоговый орган ссылался на то, что срок подачи заявления о взыскании с Общества налоговой санкции должен исчисляться по правилам, предусмотренным п. 2 ст. 115 НК РФ, так как в отношении генерального директора ЗАО "Абитарэ" вынесено постановление об отказе в возбуждении уголовного дела, которое получено налоговым органом 23.01.2007, следовательно, с указанной даты должен исчисляться шестимесячный срок на подачу указанного иска.

Судами установлено, что акт выездной налоговой проверки был составлен налоговым органом 28.09.2006, следовательно, шестимесячный срок подачи иска о взыскании налоговой санкции истекал 28.03.2007, при этом заявление о взыскании санкций по акту проверки направлено Инспекцией в арбитражный суд по почте 23.07.2007, то есть со значительным пропуском установленного законом срока.

В связи с этим суды пришли к правильному выводу, что Инспекцией был пропущен срок, установленный в п. 1 ст. 115 НК РФ (в редакции до внесения изменений Федеральным законом от 27.07.2006 N 137-ФЗ).

При этом суд апелляционной инстанции исходил из правовых позиций, изложенных в п. 38 Постановления Пленума Высшего Арбитражного суда Российской Федерации от 28.02.2001 N 5, согласно которому то обстоятельство, что в отношении должностного лица организации-налогоплательщика решался вопрос о привлечении к уголовной ответственности, не является основанием для применения специальных правил исчисления срока давности налоговых санкций с организации.

Ответственность за нарушение налогового законодательства предусмотрена также Кодексом об административных правонарушениях. В ст. 15.3.-15.9, 15.11 КоАП содержатся юридические составы правонарушений, посягающих на общественные отношения в области налогообложения:

* нарушение срока постановки на учет в налоговом органе;
* нарушение рока представления сведений об открытии и закрытии счета в банке или иной кредитной организации;
* нарушение сроков представления налоговой декларации;
* непредставление сведений, необходимых для осуществления налогового контроля;
* нарушение порядка открытия счета налогоплательщику;
* нарушение срока исполнения поручения о перечислении налога или сбора (взноса);
* неисполнение банком решения о приостановлении операций по счетам налогоплательщика, плательщика сбора и налогового агента;
* грубое нарушение правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности (под грубым нарушением правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности понимается: искажение сумм начисленных налогов сборов не менее чем на 10%; искажение любой статьи (строки) формы бухгалтерской отчетности не мене чем на 10%).

Налоговая ответственность – одна из основных категорий налогового права, ее конструкция во многом определяет место и роль правового регулирования налоговых отношений в системе права. 1

Налоговая ответственность по своей природе, предмету и методу регулирования является составной частью финансово-правовой ответственности и реализуется в государственно-властных отношениях, складывающихся относительно установления и взимания обязательных платежей.

Законодатель установил ряд условий привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения:1

* привлечение к ответственности за совершение налогового правонарушения осуществляется по основаниям и в порядке, которые предусмотрены Налоговым кодексом РФ;
* не допускается повторное привлечение к ответственности за совершение одного и того же налогового правонарушения;
* предусмотренная НК РФ ответственность за деяние, совершенное физическим лицом, наступает, если это деяние не содержит признаков состава преступления, предусмотренного уголовным законодательством РФ;
* привлечение организации к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает ее должностных лиц при наличии соответствующих оснований от административной, уголовной или иной ответственности, предусмотренной законами Российской Федерации;
* привлечение лица к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает его от обязанности уплатить причитающиеся суммы налога (сбора) и пени;
* лицо считается невиновным в совершении налогового правонарушения, пока его виновность не будет доказана в предусмотренном федеральным законом порядке;
* лицо, привлекаемое к ответственности, не обязано доказывать свою невиновность в совершении налогового правонарушения. Данная обязанность возлагается на налоговые органы. Неустранимые сомнения в виновности лица, привлекаемого к ответственности, толкуются в пользу этого лица.

Налоговый кодекс РФ устанавливает возможность применения обстоятельств, смягчающих и отягчающих ответственность за совершение налогового правонарушения. Перечень обстоятельств, смягчающих и отягчающих ответственность за совершение налогового правонарушения, закреплен ст. 112 НК РФ.

Налоговым кодексом РФ установлены обстоятельства, исключающие вину лица в совершении налогового правонарушения. Ими признаются:

1. совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, вследствие стихийного бедствия или других чрезвычайных и непреодолимых обстоятельств;
2. совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, налогоплательщиком – физическим лицом, находившимся в состоянии, при котором это лицо не могло отдавать себе отчета в своих действиях или руководить ими вследствие болезненного состояния;
3. выполнение налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом) письменных разъяснений о порядке исчисления, уплаты налога (сбора) или по иным вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данных ему либо неопределенному кругу лиц финансовым, налоговым или другим уполномоченным государственным органом (уполномочены должностным лицом этого органа) в пределах его компетенции;
4. иные обстоятельства, которые могут быть признаны судом или налоговым органом, рассматривающим дело, исключающими вину лица в совершении налогового правонарушения.

В соответствии с названной нормой существуют следующие основные обстоятельства, смягчающие ответственность:

1. совершение правонарушения вследствие стечения тяжелых личных или семейных обстоятельств;
2. совершение правонарушения под влиянием угрозы или принуждения либо в силу материальной, служебной или иной зависимости;
3. тяжелое материальное положение физического лица, привлекаемого к ответственности за совершение налогового правонарушения;
4. иные обстоятельства, которые судом или налоговым органом, рассматривающим дело, могут быть признаны смягчающими ответственность.

Обстоятельства, смягчающие или отягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения, устанавливаются судом или налоговым органом, рассматривающим дело, и учитываются при применении налоговых санкций. Данная норма (п.4 ст. 112 НК РФ) введена Федеральным законом от 09.07.1999 N 154-ФЗ.

Кроме обстоятельств, смягчающих ответственность за совершение налогового правонарушения, НК закрепляет обстоятельства, отягчающие налоговую ответственность.

Согласно п. 2 ст. 112 НК РФ обстоятельством, отягчающим ответственность, признается совершение налогового правонарушения лицом, ранее привлекаемым к ответственности за аналогичное правонарушение (признак повторности). Лицо считается привлекавшимся к налоговой ответственности в течение 12 месяцев с момента вступления в силу решения суда или налогового органа о применении санкции за аналогичное правонарушение налогового законодательства.

Обстоятельства, смягчающие и отягчающие ответственность за совершении налогового правонарушения, имеют значение при определении меры воздействия на правонарушителя и применяются судом. Какого-либо влияния на квалификацию деяния в качестве налогового правонарушения рассмотренные факты не оказывают.

Соблюдение норм налогового права обеспечивается возможностью государства применять меры принуждения за нарушение обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах. Ответственность за налоговые правонарушения находит свое выражение в соответствующей части нормы права, называемой санкцией. Налоговая санкция представляет собой форму реагирования государства на нарушение налогового законодательства и является внешним материальным выражением государственно-властного принуждения за совершение налогового проступка.

Санкции в налоговом праве можно рассматривать в двух аспектах: широком и узком. Санкции в широком смысле понимаются как элемент налоговой нормы, предусматривающий неблагоприятные последствия неисполнения либо несоблюдения налоговых обязанностей, сформулированных в диспозициях налоговых норм. К подобного вида санкциям относятся штрафы, взыскание недоимок, пени.

Институт налоговых санкций в узком смысле закреплен ст. 114 НК РФ, согласно которой налоговая санкция выражена штрафом и является мерой ответственности за совершение налогового правонарушения.

Размеры налоговых санкций предусматриваются специальными статьями НК, устанавливаются и применяются в виде денежных взысканий (штрафов) относительно лица, признанного виновным в совершении налогового правонарушения. В итоге хочется подчеркнуть, что налогоплательщик, привлекаемый к налоговой ответственности, вправе оспаривать взыскание санкций любого вида, участвовать в налоговом производстве по исследованию обстоятельств совершения правонарушения.

На современном этапе налоговая система РФ является несовершенной, продолжается реформа налогового администрирования. Налоговая система РФ характеризуется наличием потенциальных возможностей уклонения от уплаты налогов, побуждающих развитие теневого сектора экономики, недостаточно эффективна система механизмов налогового контроля, зачастую наблюдается отсутствие обеспечения законных прав и интересов налогоплательщиков. Проанализировав налоговое законодательство, нами был сделан вывод о том, что оно имеет пробелы, а именно: законодателем существенно ограничены права налоговых органов при проведении камеральных налоговых проверок, они не имеют права на истребование документов у проверяемого налогоплательщика, что создает многочисленные спорные ситуации. Все это говорит о необходимости совершенствования механизма налогового контроля. Свидетельство тому – многочисленные изменения в НК РФ. Одни из наиболее ощутимых изменений внесены Федеральным законом от 4 ноября 2005г. №137-ФЗ и Федеральным законом от 27 июля 2006г. №137-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и вторую Налогового кодекса РФ и в отдельные законодательные акты РФ в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования».

Одним из важнейших элементов реформирования является постоянное совершенствование налогового контроля, поскольку именно он направлен на собираемость налогов и своевременное пополнение бюджета государства.

Заключение

Правовое регулирование налогового контроля - одна из наиболее актуальных проблем в сфере налогообложения в нашей стране. Особое значение эта проблема приобретает в период перехода от одной системы налогообложения к другой. Согласно ст. 82 НК РФ налоговым контролем признается деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов законодательства о налогах и сборах в порядке, установленном Налоговым кодексом.

Налоговый контроль осуществляется путем реализации государственными органами специальных мероприятий, именуемых формами налогового контроля. Формы и методы налогового контроля отличаются значительной спецификой. Выделяются такие формы налогового контроля, как ревизия, проверка данных учета и отчетности и надзор. Основной формой налогового контроля являются проверки.

В соответствии с НК РФ субъектами, уполномоченными проводить налоговые проверки, выступают налоговые и таможенные органы. Таможенные органы полномочны проводить налоговые проверки только в отношении налогов, подлежащих уплате при перемещении товаров через таможенную границу Российской Федерации. Таким образом, полноправными субъектами, обладающими всеми правами на проведение налоговых проверок относительно всех фискально обязанных лиц и по уплате всех видов налогов, выступают исключительно налоговые органы.

Налоговые проверки подразделяются на два вида: камеральные и выездные. Камеральная налоговая проверка проводится по месту нахождения налогового органа должностными лицами этого органа. Выездная налоговая проверка проводится по одному или нескольким налогам на основании решения налогового органа. Также налоговыми органами осуществляются встречные проверки, в случае, если вне рамок проведения налоговых проверок у налоговых органов возникает обоснованная необходимость получения информации относительно конкретной сделки. Проанализировав налоговое законодательство, нами был сделан вывод о том, что оно имеет пробелы, а именно: законодателем существенно ограничены права налоговых органов при проведении камеральных налоговых проверок, они не имеют права на истребование документов у проверяемого налогоплательщика, что создает многочисленные спорные ситуации.

Как показал анализ, налоговые органы сталкиваются с трудностями при проведении камеральных налоговых проверок деклараций по НДС, когда налогоплательщик исчисляет минимальную сумму налога к уплате в бюджет, в то время как налоговые вычеты по декларации составляют несколько миллионов рублей. Налоговые органы лишены права при проведении камеральных проверок проверить правильность и обоснованность налоговых вычетов при исчислении налога в бюджет. Следовательно, необходимо

Таким образом, необходимо дополнить п. 8 ст. 88 НК РФ и изложить её в следующей редакции: «При подаче налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, в которой заявлено право на возмещение налога, камеральная налоговая проверка проводится с учетом особенностей, предусмотренных настоящим пунктом, на основе налоговых деклараций и документов, представленных налогоплательщиком в соответствии с настоящим Кодексом.

Налоговый орган вправе истребовать у налогоплательщика документы, подтверждающие в соответствии со статьей 172 настоящего Кодекса правомерность применения налоговых вычетов.

Налоговый орган вправе истребовать у налогоплательщика дополнительные сведения и документы, подтверждающие правильность расчета налога и правомерность применения налоговых вычетов».

На период действия срока приостановления проведения выездной налоговой проверки приостанавливаются действия налогового органа по истребованию документов у налогоплательщика, которому в этом случае возвращаются все подлинники, истребованные при проведении проверки, за исключением документов, полученных в ходе проведения выемки, а также приостанавливаются действия налогового органа на территории (в помещении) налогоплательщика, связанные с указанной проверкой.

Однако в НК РФ не прописано, приостанавливаются ли на период приостановления проверки сроки для предоставления документов налогоплательщиком, если требование о предоставлении документов вручено налогоплательщику за один день до вынесения решения о приостановлении. На практике возникают случаи неясности, приостанавливается ли срок для предоставления документов налогоплательщиком или налогоплательщик должен представить документы в первый же день после вынесения решения о возобновлении проверки. Следует изменить абз. 4 п.9 ст. 89 НК РФ и изложить его в следующей редакции: «На период действия срока приостановления проведения выездной налоговой проверки приостанавливаются действия налогового органа по истребованию документов у налогоплательщика, которому в этом случае возвращаются все подлинники, истребованные при проведении проверки, за исключением документов, полученных в ходе проведения выемки, а также приостанавливаются действия налогового органа на территории (в помещении) налогоплательщика, связанные с указанной проверкой. Также приостанавливается течение срока для предоставления налогоплательщиком документов, истребованных у него ранее даты вынесения решения о приостановлении выездной налоговой проверки».

Как правило, налоговые органы при проведении выездной налоговой проверки истребуют очень большой объем документов, поскольку требуются документы за 3 года. Налогоплательщики в соответствии со ст. 93, 100, 165 и другими статьями НК РФ ежегодно изготавливают для налоговых органов миллионы копий первичных и иных учетных документов. Только нотариусы заверили в 2007 году более 17 млн. копий, хотя нотариального заверения и не требуется. Для изготовления копий налогоплательщику требуется не только большое количество времени, но и необходимо произвести значительные материальные затраты по копированию документов (на копировальную технику и бумагу). В связи с этим часто поступают просьбы налогоплательщиков разрешить предоставлять не копии, а оригиналы.

В связи с вышеизложенным следует дополнить п. 2 ст. 93 НК РФ и изложить его в следующей редакции: «Истребуемые документы представляются в виде заверенных проверяемым лицом копий или, по желанию налогоплательщиков, в виде оригиналов с обязательством должностных лиц налоговых органов последующего возврата проверенных документов налогоплательщику».

Налоговая система РФ характеризуется наличием потенциальных возможностей уклонения от уплаты налогов, побуждающих развитие теневого сектора экономики, недостаточно эффективна система механизмов налогового администрирования, отсутствует обеспечение законных прав и интересов налогоплательщиков. Все это говорит о необходимости совершенствования механизма налогового администрирования.

Список использованной литературы

Нормативные акты

1. Конституция Российской Федерации //Российская газета №102, 1994.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации. Ч.1 // Российская газета, №148-149, 1998
3. Налоговый кодекс Российской Федерации. Ч.2 // Российская газета, №153-154, 2000
4. Гражданский Кодекс Российской Федерации. Ч.1 // Российская газета №238-239, 1994
5. Гражданский Кодекс Российской Федерации. Ч.2. // Российская газета, №23, 24, 27, 1996.
6. Гражданский процессуальный кодекс РФ// Российская газета, №220, 2002г.
7. Кодекс об административных правонарушениях // СЗ РФ №7, 2005
8. Федеральный закон от 27 июля 2006г. №137-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и вторую Налогового кодекса РФ и в отдельные законодательные акты РФ в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования». // СЗ РФ №42, 2006

Материалы судебной практики

1. Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 20 апреля 2006 года № А19-4554/05-44-45-Ф02-1680/06-С1 по делу №А19-4554/05-44-45 // Вестник ВАС РФ № 1, 2007г., с.34-37
2. Постановления ФАС Северо-Западного округа от 26 декабря 2005 года № А42-2859/2005, от 3 июня 2005 года по делу № А26-12618/04-29, // Вестник ВАС РФ № 1, 2007г., с.39-42
3. Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 4 августа 2006 года по делу № А29-12639/2005а, // Вестник ВАС РФ № 3, 2007г., с.53-57
4. Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 23 августа 2005 года № Ф08-3831/2005-1526А по делу № А25-2761/2004-8; // Вестник ВАС РФ № 6, 2007г., с.214-218
5. Постановление ФАС Московского округа от 14 августа 2006 года, 21 августа 2006 года № КА-А40/7581-06 по делу № А40-79154/05-114-672; // Вестник ВАС РФ №6, 2007г., с.234-237
6. Постановление ФАС Дальневосточного округа от 17 августа 2005 года № ФОЗ-А16/05-2/2391 по делу № А16-150/2005-2 и др.) // Вестник ВАС РФ № 9, 2007г., с.117-124
7. Постановление Федерального Арбитражного суда Московского округа от 28 апреля 2008 г. N КА-А40/3299-08 // Вестник ВАС РФ №91, 2007г., с.86-88

Учебная, научная литература и материалы юридических изданий

1. Александров Н.Г. Законность и правоотношения в советском обществе. - М.: Госюриздат, 1955. – 572с.
2. Алексеев С.С. Механизм правового регулирования в социалистическом обществе. - М.: Юридическая литература, 1966. – 388с.
3. Алексеев С.С. Общая теория права. В двух томах. Т.2. - М.: Юридическая литература, 1982. – 866с.
4. Васильев A.M. Правовые категории. Методологические аспекты разработки системы категорий теории права. - М.: Юридическая литература. 1976.- 516с.
5. Венгеров А.Б. Теория государства и права: Учебник для юридических вузов. – М.: Новый Юрист, 2004. – 628с.
6. Винницкий Д.В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики. СПб.: Издательство "Юридический центр Пресс", 2005. – 426с.
7. Гиссин Е.М. Правовое положение банка как особого участника налоговых правоотношений. - М.: ЮНИТИ, 2007. – 572с.
8. Гражданское право. Учебник. Том 1, 2 / Под ред. Е.А. Суханова. М.: Юридическая литература, 2005. – 590с.
9. Гражданское право. Учебник. Часть 1, 2 / Под ред. А.П. Сергеева, Ю.К. Толстого. – М.: ПРОСПЕКТ, 2005. – 632с.
10. Гриценко В.В. Гражданин как субъект налогового права в Российской Федерации. – Саратов: ВЕК, 2007. – 252с.
11. Исаев А.А. Очерк теории и практики налогов. – М.: ООО «ЮрИнфоР-Пресс», 2006. – 270с.
12. Керимов Д.А. Культура и техника правотворчества. М.: ЮНИТА, 2006. - 344с.
13. Кечекьян С.Ф. Правоотношения в социалистическом обществе. - М.: Издательство Академии наук СССР, 1958 – 742с.
14. Комаров С.А. Общая теория государства и права. Саранск: СРГИ, 2004.- 456с.
15. Конов О.Ю. Институт постоянного представительства в налоговом праве: Учебное пособие. – М.: АПУ, 2007. – 152с.
16. Кучеров И.И. Налоговое право России: Курс лекций. М.: Учебно-консультационный центр "ЮрИнфоР", 2005. – 454с.
17. Макуев Р. Х. Теория государства и права. Учебник. – Орел: Издательство ОРАГС, 2003. – 674с.
18. Мышкин Б.В. Некоторые теоретические аспекты содержания налоговой правосубъектности // Государство и право. 2004. N 3. С. 91 - 94;
19. Мышкин Б.В. Содержание налоговой правосубъектности сторон налоговых правоотношений // Государство и право. 2004. N 5. С. 97 - 101.
20. Налоги и налоговое право. Учебное пособие / Под ред. А.В. Брызгалина. М.: Аналитика-Пресс, 2006. – 357с.
21. Налоговое право России: Учебник для вузов / Отв. ред. д.ю.н., проф. Ю.А. Крохина. М.: Издательство НОРМА, 2006. – 383с.
22. Налоговое право: Учебник / Под ред. С.Г. Пепеляева. М.: Юристъ, 2004. – 572с.
23. Налоговое право. Учебное пособие / Под ред. Г.Б. Поляка, И.Ш. Килясханова. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007. – 271с.
24. Общая теория права / Под ред. А.С. Пиголкина. М.: Новый юрист. 2004. – 568с.
25. Осипов Ю.М. Россия в XXI век // Философия хозяйства. 2002. №2 (20). С. 31-34
26. Перов А.В., Толкушкин А.В. Налоги и налогообложение: М.: Юрайт-Издат, 2005. – 720с.
27. Петрова Г.В. Налоговое право. Учебник для вузов. М.: Издательская группа "ИНФРА-М-НОРМА", 2007. – 388с.
28. Ровинский Е.А. Основные вопросы теории советского финансового права. - М.: Госюриздат, 1963. – 628с.
29. Савиньи Ф.К. Обязательственное право (перевод с немецкого В. Фукс и Н. Мандро). М.: ЮНИТИ, 2008. – 552с.
30. Сергиенко Р.А. Организация как субъект налогового права. Воронеж: ВГУ, 2007. – 366с.
31. Спасов Б.Н. Закон и его толкование. М.: Научная литература, 1986.- 468с.
32. Староверова О.В. Налоговое право: Учебное пособие. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2005. – 413с.
33. Тарасенко О.А. Субъект Федерации как субъект налогового права: Дис. к.ю.н. М., 2002. – 451с.
34. Теория государства и права: Учебник / Под ред. М.Н. Марченко. – М.: Зерцало, 2004. – 564с.
35. Ткаченко Ю.Г. Методологические вопросы теории правоотношений. - М.: Юридическая литература, 1980. – 288с.
36. Финансовое право: Учебник / Отв. ред. Н.И. Химичева. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Юристъ, 2007. – 726с.
37. Тосунян Г.А., Викулин А.Ю. Финансовое право: Конспекты лекций и схемы: Учебное пособие. М.: Дело, 2008. - 742.
38. Халфина P.O. Обшее учение о правоотношении. - М.: Юридическая литература, 1974. – 822с.
39. Храпанюк В.Н. Теория государства и права. М.: Приор-издат. 2002. – 432с.
40. Цыпкин С.Д. Финансово-правовые институты, их роль в совершенствовании финансовой деятельности советского государства. - М.: Издательство МГУ, 1983. – 198с.
41. Яговкина В.А. Налоговое правоотношение: Теоретико-правовой аспект. М.: НОРМА, 2003. – 284с.
42. Ядрихинский Я. Правовые проблемы защиты законных интересов налогоплательщика. // Хозяйство и право №2 (361), 2007. – с. 97-105
43. Янжул И.И. Основные начала финансовой науки. Учение о государственных доходах. - СПб., 2002. – 474с.