МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ  
Федеральное агентство по образованию

Государственное образовательное учреждение высшего профессионального образования

Ростовский государственный строительный университет

Кафедра «Финансы и кредит»

Курсовая работа

по дисциплине «Правовое регулирование налоговых отношений»

на тему: «Возникновение и развитие взаимоотношений налогоплательщиков и налоговых органов по обжалованию актов налоговых органов и действий должностных лиц налоговых органов»

Ростов-на-Дону

2006

СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ

**I. Правовые механизмы защиты прав и интересов налогоплательщиков от неправомерных действий налоговых органов. Порядок обжалования актов налоговых органов и действий или бездействий их должностных лиц**

**II. Налоговые споры связанные с исками, предъявляемыми налогоплательщиками**

1. Иски об обжаловании действий (бездействия) и об обязанности совершить действие.

2. Иски об обжаловании бездействия налогового органа, выразившегося в отказе внести в лицевые счета налогоплательщика записи об уплаченных налогах, и об обязанности внести такие записи.

3. Иски, связанные с налогом на добавленную стоимость (о возмещении налога на добавленную стоимость, об освобождении от обязанностей налогоплательщика)

4. Иски об обжаловании действий, связанных с отказом в постановке на налоговый учет.

5. Иски о зачете или возврате излишне уплаченных (взысканных) налогов.

6. Иски о признании недействительными ненормативных актов налоговых органов.

**III. Налоговые споры, связанные с исками, предъявляемыми налоговыми органами**

1. Взыскание недоимки и пени.

2. Взыскание налоговых санкций.

3. Иски о взыскании налоговых санкций.

4. Взыскание налоговых санкций за некоторые правонарушения.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

СПИСОК ИСПОЛЬЗУЕМЫХ ИСТОЧНИКОВ

ВВЕДЕНИЕ

Арбитражная практика по налоговым спорам достаточно обширна и интересна как с точки зрения применения законодательства о налогах и сборах, так и с процессуальной точки зрения. Прошли времена, когда в нашей стране господствовал взгляд на налоги как на элемент чуждой капиталистической системы. Сегодня, когда развиваются рыночные отношения, налоги стали неотъемлемой составной частью деятельности любого субъекта, участвующего в этих отношениях. Развитие налогового законодательства привело к принятию кодифицированного акта, включающего в себя основные принципы и нормы, на которых строится налоговая система. Налоговые органы превратились в достаточно сильную и грамотную структуру и, что особенно радует, продолжают учиться и совершенствовать свою деятельность. Налогоплательщики тоже не стоят на месте, приобретают налоговые знания и применяют их на практике. Наверное, именно этими обстоятельствами, в частности, можно объяснить увеличение количества налоговых споров и изменение их качества. Судебное рассмотрение налоговых споров является гарантией защиты и обеспечения баланса интересов всех участников налоговых правоотношений и государства. При этом следует иметь в виду и тот факт, что, хотя судебный прецедент в силу традиций нашей правовой системы не является источником права, состоявшиеся судебные акты, особенно высших судебных инстанций, оказывают существенное воздействие на практику. Это относится как к применению норм материального права, собственно законодательства о налогах и сборах, так и к применению норм арбитражного процессуального права.

1. **Правовые механизмы защиты прав и интересов налогоплательщиков от неправомерных действий налоговых органов. Порядок обжалования актов налоговых органов и действий или бездействий их должностных лиц**

Взаимоотношения между налоговыми органами и налогоплателыциками могут приобретать конфликтный характер, обусловленный противоречиями между финансовыми интере­сами государства, с одной стороны, и налогоплательщиками – с другой. Поскольку налогообложение ограничивает право соб­ственности гражданина (ст. 35 Конституции РФ), предоставление налогоплательщикам гарантий защиты их прав - необ­ходимое условие демократической налоговой системы.

Защита прав налогоплательщиков — это совокупность всех юридических, идеологических, материальных гарантий, установленных в рамках налоговой системы государства[[1]](#footnote-1). Они должны обеспечить соразмерность ограничений прав конкретного налогоплательщика и интересов общества в целом. В узком смысле под защитой прав налогоплательщика понимается обращение в те или иные государственные органы для рассмотрения законности и обоснованности действий (бездействия) налоговых органов по отношению к данному налогоплательщику.

В теории права традиционно выделяют следующие формы нарушенных прав: судебная форма защиты, защита прав в ад­министративном порядке и с помощью конституционного су­допроизводства[[2]](#footnote-2).Право налогоплательщика и налоговых агентов на обжало­вание решений налоговых органов и действий (бездействия) их должностных лиц установлено в подп. 12 п. 1 ст. 21 ПК РФ и автоматически возникает в случае нарушения налоговыми органами каких-либо прав, перечисленных в ст. 21 НК РФ, а также в других нормах НК РФ.

Порядок реализации налогоплательщиком права на обжа­лование решений налоговых органов устанавливается в разде­ле 7 НК РФ: в вышестоящем налоговом органе (по инстанции), либо в суде. Такие возможности не являются взаимоисключа­ющими, и ничто не может воспрепятствовать налогоплатель­щику (налоговому агенту) использовать обе процедуры обжа­лования одновременно.

*Защита прав налогоплательщиков в административном порядке*

Административный способ защиты прав заключается в раз­решении возникших разногласий в рамках системы налоговых органов без передачи дела в суд. В Российской Федерации на­логоплательщик вправе обжаловать ненормативный акт нало­гового органа и действия (бездействие) их должностных лиц соответственно в вышестоящий налоговый орган или вышесто­ящему должностному лицу.

К преимуществам административного порядка обжалования от­носятся:

* отсутствие требований по уплате государственной пошлины;
* упрощенная процедура рассмотрения жалоб;
* быстрота рассмотрения жалобы;
* обжалование даже с отрицательным для налогоплатель­щика результатом позволит ему лучше уяснить точку зре­ния налогового органа и при обращении в суд восполь­зоваться возможностью более тщательно подготовиться к защите своей позиции.

Подача жалобы возможна в течение трех месяцев со дня, ког­да налогоплательщик узнал или должен был узнать о наруше­нии своих прав. В случае пропуска срока по уважи­тельной причине, подача жалобы возможна при наличии оп­равдательных документов (ст. 139 НК РФ). Она подастся в произвольной письменной форме. Лицо, подавшее жалобу, до принятия решения по ней может ее отозвать на основании пись­менного заявления. Однако отзыв лишает права на ее подачу повторно по тем же основаниям в тот же налоговый орган или тому же должностному лицу.

Повторная подача жалобы в вышестоящий налоговый орган производится в сроки, указанные в ст. 139, то есть в течение 3-х месяцев с момента, когда лицо узнало о нарушении своих прав. По общему правилу, подача жалобы не приостанавливает исполнения обжалуемого акта или действия (п.1 ст.141 НКРФ). Однако если налоговый орган, рассматривающий жалобу, имеет достаточные основания полагать, что обжалуемый акт или дей­ствие не соответствует законодательству, то данный налоговый орган вправе полностью или частично приостановить испол­нение обжалуемого акта или действие. Решение о приостанов­лении исполнения акта (действия) принимается руководителем налогового органа, получившего такой акт, либо вышестоящим налоговым органом (п. 2 ст. 141 НКРФ).

Сама жалоба рассматривается в течение одного месяца со дня ее получения (ст. 140 НКРФ) и в результате принимается один из следующих вариантов решений:

* жалоба остается без удовлетворения;
* акт налогового органа отменяется, и назначается допол­нительная проверка;
* решение отменяется, и производство по делу о налоговом правонарушении прекращается;
* решение изменяется или выносится новое решение.

На действия или бездействие должностных лип вышестоя­щий налоговый орган вправе вынести решение по существу.

В течение 3-х дней со дня его принятия сообщается в пись­менной форме лицу, подавшему жалобу (ст. 140 НКРФ).

*Защита прав налогоплательщиков в судебном порядке.*

Право налогоплательщиков на судебное обжалование актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц закреплено в ст. 137-138 НКРФ. Обжалование произво­дится юридическими лицами и индивидуальными предприни­мателями в арбитражный суд, а физическими лицами, не име­ющими статуса предпринимателя, - в суд общей юрисдикции.

НК не конкретизирует порядок рассмотре­ния таких исков, содержит лишь отсылочную норму к арбит­ражному процессуальному и гражданскому процессуальному законодательству. В ряде стран (например, в США и ФРГ) дей­ствуют специальные налоговые суды, которым подведомствен­ны любые налоговые споры.

К преимуществам судебного способа защиты прав налого­плательщиков относятся:

* относительная объективность разрешения спора, как след­ствие его рассмотрения вне рамок налогового ведомства;
* возможность принятия судом мер по обеспечению иско­вых требований в виде запрещения налоговому органу списывать недоимку и пени до разрешения спора по су­ществу;
* детальная урегулированность всех стадий судопроизвод­ства процессуальным законодательством;
* возможность получения исполнительного листа и при­нудительного исполнения решения суда.

Судебная практика по налоговым спорам выделяет следую­щие группы исков налогоплательщиков[[3]](#footnote-3):

1. Предъявление иска о признании недействительным ненор­мативного аи та налогового органа. Предметом обжалования по таким искам является:

* решение налогового органа о взыскании недоимки, пеней и штрафов, принятое по результатам налого­вой проверки;
* решение об отказе в предоставлении отсрочки (рас­срочки) по уплате налога или сбора;
* решение о досрочном прекращении действия отсроч­ки, рассрочки по уплате налога или сбора;
* решение о приостановлении операций по счетам на­логоплательщика;
* решение о наложении ареста на имущество налогоплателыцика - организации;
* решение о направлении суммы излишне уплаченно­го налога на исполнение обязанностей по уплате на­логов или сборов и т.д.
  1. Предъявление иска о признании незаконными действий (без­действия) должностных лиц налогового органа позволяет налогоплательщику защищать свое право, даже если на­рушение этого права происходит вне связи с каким-либо актом налогового органа, имеющим документальную форму.

Самым распространенным примером является неисполне­ние налоговым органом обязанностей по своевременному и полному возврату излишне уплаченных сумм налога в поряд­ке, предусмотренном ст. 78 НКРФ.

1. Предъявление иска о признании поручения не подлежащим исполнению применяется, когда формальное решение на­логового органа по каким-либо причинам отсутствует, но на банковский счет налогоплательщика уже направлено инкассовое поручение.
2. Предъявление иска о возврате из бюджета излишне упла­ченных или взысканных сумм налогов, пеней, штрафов. Он целесообразен при отсутствии ненормативного акта на­логового органа, повлекшего излишнюю уплату сумм с налогоплательщика, или когда необходимо получение исполнительного документа о принудительным исполне­нии судебного решения по возврату сумм из бюджета.
3. Предъявление иска о возмещении убытков, причиненных действиями (бездействием) налоговых органов, как один из способов защиты нарушенных прав, предусмотренный ст.12 ГКРФ. Оно может заявляться наряду с другими требованиями в защиту нарушенного права. Порядок воз­мещения ущерба регламентирован гражданским законодательством путем установления особых правил для слу­чаев причинения вреда государственными органами (ст.16ГКРФ).
4. Предъявление иска о признании недействительным нормативного акта налогового органа. Налогоплательщик впра­ве обжаловать в суд эти акты, если считает, что они нала­гают на него дополнительные, не предусмотренные законодательством обязанности и выходят за рамки ком­петенции принявшего их органа. Ст. 138 НК РФ прямо устанавливает, что обжалование нормативных актов на­логовых органов организациями и предпринимателями осуществляется в арбитражном суде. Граждане, не имеющие статуса предпринимателя, обжалуют нормативные акты налоговых органов в суды общей юрисдикции.

*Обращение в Конституционный суд Российской Федерации.*

При наличии сомнений в конституционности акта законо­дательства о налогах и сборах налогоплательщик может обра­титься за защитой своих прав в Конституционный суд РФ. Это право основано на том, что обязанность по уплате налогов яв­ляется конституционной. В соответствии со ст.125 Конститу­ции РФ Конституционный суд проверяет конституционность применяемого или подлежащего применению закона по жало­бам на нарушения конституционных прав и свобод граждан и по запросим судов.

В ходе рассмотрения дел о проверке конституционности нормативных актов о налогах и сборах Конституционный суд РФ дает толкование конституционных норм и формулирует основные принципы налогообложения. Если нормативные акты о налогах и сборах противоречат этим принципам, он объявляет их несоответствующими Конституции РФ. Гражда­не и их объединения вправе обращаться в Конституционный суд РФ с жалобой о признании неконституционным закона или отдельных его положений, если: этим законом нарушены их права и свободы и этот закон применен или подлежит применению в конкретном деле.

Таким образом, налогоплательщик вправе обращаться в Конституционный cyд лишь после предварительного обраще­ния в суд общей юрисдикции или арбитражный суд и примене­ния обжалуемых положений закона в его деле.

**II. Налоговые споры связанные с исками, предъявляемыми налогоплательщиками**

* 1. **Иски об обжаловании действий (бездействия) и об обязанности совершить действие.**

НК РФ построен так, чтобы соблюсти баланс прав и интересов участников налоговых отношений. Это тем более важно, что налоговые правоотношения являются по своей природе административно - правовыми, т.е. отношениями власти и подчинения. Субъект, находящийся в положении подчинения, чтобы обрести равенство с носителем власти, должен располагать возможностями обратиться за защитой к компетентному и независимому органу. Таким органом и выступает в данном случае арбитражный суд. Нормы, гарантирующие защиту прав налогоплательщиков от неправомерных действий налоговых органов, собраны в разделе VII НК РФ "Обжалование актов налоговых органов и действий или бездействия их должностных лиц".

Каждый налогоплательщик или налоговый агент имеют право обжаловать акты налоговых органов ненормативного характера, действия или бездействие их должностных лиц, если, по мнению налогоплательщика или налогового агента, такие акты, действия или бездействие нарушают их права.

Таким образом, обжаловать можно любые акты и действия (бездействие) налоговых органов при условии, что эти акты, действия (бездействие) незаконны (не соответствуют закону, не основаны на законе, противоречат закону) и, соответственно, нарушают права налогоплательщика (налогового агента). (Сделаем маленькое отступление. "Можно обжаловать" в данном случае означает обжалование с большой вероятностью выиграть дело, а не просто обращение в суд. Исковое заявление будет принято при условии соблюдения всех формальных требований к его оформлению и подаче, но это не означает его удовлетворения. Если позиция истца не основана на законе и на фактах, в иске будет отказано.)

Обжалованию актов ненормативного характера будет уделено большое внимание при рассмотрении вопроса о признании актов недействительными. Здесь же приведем пример, иллюстрирующий вышесказанное. Администрацией города Н. было обжаловано письмо МНС России, адресованное нижестоящим налоговым органам, в котором последним предписывалось соблюдение определенного порядка сбора и зачисления платежей в дорожные фонды. Истец полагал, что данное письмо нарушает его права, поскольку изменяет действовавший ранее порядок, вследствие чего бюджет города недополучает средства. В судебном заседании было установлено, что письмо издано МНС России в пределах своей компетенции, основано на законе и не противоречит ему, истцу непосредственно не адресовано, а непоступление средств в бюджет вызвано не самим письмом, а основанными на законе действиями налогоплательщиков. Кроме того, письмо не содержало каких-либо норм, предписаний и имело разъяснительный характер. При таких обстоятельствах суд счел спор не подлежащим рассмотрению в арбитражном суде и производство по делу прекратил.

На практике обжалование действий (бездействия) налоговых органов применяется по целому ряду категорий дел. Их объединяет то обстоятельство, что на налоговом органе в силу закона в каждом случае лежит какая-либо обязанность, которая налоговым органом выполнена ненадлежащим образом или не выполнена совсем. В связи с этим в предмет доказывания по таким делам входит, кроме фактических обстоятельств дела, еще и неисполнение соответствующей обязанности налоговым органом. При этом судебная практика идет по пути отказа от определения конкретного должностного лица, действия которого обжалуются. Достаточно доказать, что обжалуемое действие (бездействие) совершил ответчик - налоговый орган. Предполагается при этом, что действия совершены конкретными сотрудниками, но обязанным лицом по иску выступает налоговый орган.

**2. Иски об обжаловании бездействия налогового органа, выразившегося в отказе внести в лицевые счета налогоплательщика записи об уплаченных налогах, и об обязанности внести такие записи.**

Фабула таких дел очень проста. Налогоплательщик сдает в обслуживающий его банк платежные поручения на уплату налогов, банк списывает средства с расчетного счета плательщика, но в бюджет их не перечисляет по причине отсутствия средств на корреспондентском счете банка. Если такая ситуация имела место до 12.10.98, налоговый орган отказывается учитывать такие "зависшие" налоги как уплаченные. При этом налоговики ссылаются на неприменение ст. 45 НК РФ к правоотношениям, возникшим до вступления в действие НК РФ, а также на отсутствие обратной силы Постановления Конституционного Суда РФ от 12.10.98 N 24-П, которой была признана неконституционной правоприменительная практика, в соответствии с которой под уплатой налога понималось его зачисление в бюджет.

Действительно, НК РФ не имеет обратной силы, за исключением случаев, предусмотренных п. 3 ст. 5 НК РФ. Обратную силу имеют акты законодательства о налогах и сборах, устраняющие или смягчающие ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах либо устанавливающие дополнительные гарантии защиты прав. Кроме того, признание Конституционным Судом не соответствующей Конституции РФ правоприменительной практики по своей правовой природе сродни признанию недействительными актов государственных органов и производится не с момента принятия судебного постановления, а с момента издания соответствующего законодательного акта и практики его применения. Поэтому доводы налоговых органов, как правило, признаются необоснованными, а действия (бездействия) по работе с лицевыми счетами налогоплательщика - незаконными.

При этом имеет место ряд вариантов поведения налоговых органов. Уплаченные налоги не отражены как уплаченные, в связи с чем налогоплательщику исчислены недоимка и пени на эту сумму. Налоги не числятся как уплаченные, но налоговый орган не принимает мер по взысканию недоимки. За налогоплательщиком числится недоимка, она не взыскивается, но отражается в выдаваемых налогоплательщику справках, что приводит к отрицательным последствиям, например, в виде отказа в выдаче лицензий. Этот ряд можно продолжать, но картина ясна. Остается открытым вопрос о способе устранения нарушений прав налогоплательщика, коль скоро действия налогового органа являются незаконными.

При решении вопроса о таком способе на практике выявились два подхода. Иногда судом прекращается производство по делу в части обязания налогового органа внести соответствующие записи в лицевые счета. При этом суд исходит из того, что ведение лицевых счетов налогоплательщика налоговыми органами в законе не предусмотрено. Лицевые счета - внутренний документ налогового органа, его ведение никак не отражается на состоянии расчетов налогоплательщика с бюджетом. В связи с этим данное требование не подлежит рассмотрению в арбитражном суде, вследствие чего производство по делу прекращается.

Второй подход заключается в удовлетворении требований о внесении соответствующих записей в лицевые счета - об отражении налогов как уплаченных. В основу такого подхода легло то обстоятельство, что само по себе признание незаконными действий (бездействия) налогового органа не устраняет нарушения прав налогоплательщика. Для исправления ситуации необходимо обязать налоговый орган совершить определенные действия, в данном случае - отразить в лицевых счетах налоги как уплаченные, убрать упоминание о недоимке. Сторонники такого подхода полагают, что заявлено по существу одно требование о защите нарушенного права.

**3. Иски, связанные с налогом на добавленную стоимость (о возмещении налога на добавленную стоимость, об освобождении от обязанностей налогоплательщика)**

"Экспортный" НДС

В соответствии с пп. "а" п. 1 ст. 5 Закона "О налоге на добавленную стоимость"[[4]](#footnote-4) от НДС освобождаются экспортируемые товары как собственного производства, так и приобретенные. Порядок зачета или возмещения сумм НДС, уплаченного поставщикам товаров (работ, услуг), при дальнейшей продаже этих товаров (работ, услуг) в таможенном режиме "экспорт" определен п. 3 ст. 7 Закона.

На практике споры о возмещении экспортерам НДС встречаются нередко. По сути своей это иски об обжаловании бездействия налоговых органов, заключающегося в отказе от правомерного возмещения НДС. При этом позиция налоговых органов, отказывающих в возмещении сумм НДС, уплаченных поставщикам на внутреннем рынке, сводится обычно к немногим аргументам. На них мы остановимся, но сначала следует определить предмет доказывания по данной категории споров.

Для обоснования льгот по налогообложению экспортируемых за пределы государств - участников СНГ товаров в налоговые органы предъявляются следующие документы: контракт (копия контракта) с иностранным лицом на поставку экспортируемых товаров, выписка банка, подтверждающая фактическое поступление выручки от реализации товаров иностранному лицу на счет российского налогоплательщика в российском банке, грузовые таможенные декларации (их копии) с отметкой российских таможенных органов о выпуске товара в режиме экспорта и его вывозе. (Это основной комплект документов, мы не затрагиваем особенности, связанные с экспортом специфических товаров, например с использованием трубопроводного транспорта, или с экспортом услуг.) Таким образом, истец должен доказать факт экспорта - пересечения товаром границы без обязательства о его обратном ввозе и факт осуществления экспорта им, а не иным лицом. В качестве доказательства используются экспортные контракты, являющиеся правовым основанием отношений с зарубежным контрагентом и подтверждающие получателя груза. Получателем может выступать и иностранное лицо, заключившее контракт, и иное лицо по его указанию, но это должно подтверждаться документально. Факт пересечения границы подтверждается грузовыми таможенными декларациями с отметками таможенных органов о разрешении выпуска и вывозе товара. Оспаривая экспорт, налоговые органы могут ссылаться на отсутствие соответствующих отметок таможни, отсутствие оплаты со стороны экспортера, направление товара иному получателю или в иное место, чем указано в контракте, и т.п. Подтвердить свою правоту истец может, только представив документальное обоснование.

Заявляя требование о возмещении НДС, следует доказать и размер уплаченного поставщикам на внутреннем рынке налога.

Возврату экспортеру подлежат суммы налога, уплаченного им на внутреннем рынке поставщику в составе оплаты товара, ставшего впоследствии предметом экспорта или использованного при производстве такого товара. Поэтому доказыванию подлежат отношения с поставщиком и фактическая передача товара (договор, накладные, счета - фактуры), оплата товара экспортером с выделением НДС (платежные поручения, выписки банка, подтверждающие списание средств с его счета). Участие в договорных отношениях третьих лиц (при агентском договоре, договоре комиссии и т.п.) должно подтверждаться документально.

Статьей 165 НК РФ предусмотрен порядок подтверждения права на получение возмещения при налогообложении по налоговой ставке 0%, в частности, перечень документов, которые должны быть представлены в налоговый орган. В самом общем виде перечень выглядит так: контракт (копия контракта) налогоплательщика с иностранным лицом; выписка банка, подтверждающая фактическое поступление выручки от иностранного покупателя на счет налогоплательщика в российском банке; таможенная декларация (ее копия) с отметками российского таможенного органа, осуществившего выпуск товара в режиме экспорта, и российского таможенного органа, в регионе деятельности которого находится пункт пропуска, через который товар был вывезен за пределы таможенной территории РФ; копии транспортных, товаросопроводительных и (или) иных документов с отметками пограничных таможенных органов, подтверждающих вывоз товара за пределы территории РФ. Этой статьей урегулированы также некоторые особые ситуации экспорта, а также порядок подтверждения права на возмещение при реализации товара через комиссионера, в счет погашения задолженности РФ, при реализации работ (услуг), услуг по перевозке и т.п. Определено также, что документы, указанные в данной статье, предоставляются в налоговый орган одновременно с представлением налоговой декларации.

Таким образом, процедура подтверждения права на возмещение НДС начинается с подачи в налоговый орган налоговой декларации и документов по установленному законом перечню. Такие документы должны быть представлены в налоговый орган в срок не позднее 180 дней, считая с даты оформления региональным таможенным органом грузовой таможенной декларации на вывоз груза в режиме экспорта. Если этот срок не соблюден, товары, работы, услуги подлежат налогообложению по ставке 10 или 20%. Если впоследствии в налоговый орган представляются документы, обосновывающие применение ставки 0%, уплаченные суммы налога подлежат возврату налогоплательщику, в порядке, предусмотренном ст. 176 НК РФ.

Суммы "экспортного" налога подлежат возмещению путем зачета или возврата на основании отдельной налоговой декларации и документов, предусмотренных ст. 165 НК РФ, в трехмесячный срок с момента подачи такой декларации и документов. Это время дано налоговому органу для проведения проверки обоснованности применения ставки 0% и вынесения решения о возмещении или отказе в возмещении налога.

При этом возмещение производится с учетом имеющихся у налогоплательщика недоимок и пени по НДС или другим налогам, а также присужденных налоговых санкций. В подобной ситуации налоговый орган самостоятельно производит зачет, уведомляя о нем налогоплательщика.

Не позднее последнего дня трехмесячного срока, отведенного налоговому органу для проведения проверки представленной декларации и документов, налоговый орган принимает решение о возврате сумм НДС и в тот же срок направляет это решение для исполнения в органы федерального казначейства. Возврат сумм НДС осуществляется органами федерального казначейства в течение двух недель с момента получения решения налогового органа.

**4. Иски об обжаловании действий, связанных с отказом в постановке на налоговый учет.**

Налоговый контроль осуществляется налоговыми органами в отношении налогоплательщиков, вставших на налоговый учет по месту их нахождения. Место нахождения российской организации определяется местом ее государственной регистрации (по учредительным документам) согласно ст. 11 НК РФ. Постановка на налоговый учет по месту своего нахождения является обязанностью налогоплательщика, а налоговый орган, в свою очередь, обязан осуществить постановку на учет, если место нахождения налогоплательщика находится на территории, подконтрольной налоговому органу.

На практике возник ряд дел по искам налогоплательщиков, оспаривающих бездействие налоговых органов по отказу в постановке на налоговый учет по причине отсутствия у налогоплательщика места нахождения на их территории. По учредительным документам значится адрес, который налогоплательщик и считает своим местом нахождения. Доводы налогового органа сводятся к тому, что налогоплательщик фактически не только не находится по этому адресу, но определить его место нахождения вообще невозможно, поскольку адрес предоставлен ему по договору о предоставлении адреса (а не помещения) Территориальным агентством по поддержке предпринимательства (ТАРП), которое само арендует помещение по указанному адресу. В условия договора входит передача ТАРПом корреспонденции налогоплательщику. Физически организация не находится по адресу своей государственной регистрации. По ряду дел ситуация выглядела еще более запутанной. Организация указывала местом своего нахождения место нахождения фирмы, являющейся согласно уставу управляющей компанией этой организации, ее органом управления, а фирма, в свою очередь, получала адрес для государственной регистрации у ТАРП.

По ряду таких дел суд отказывал в иске налогоплательщикам по следующим основаниям.

Согласно гл. 14 НК РФ на налоговые органы в пределах их компетенции возложено проведение налогового контроля в формах проведения налоговых проверок, проверки данных учета и отчетности, осмотра помещений и т.п. В целях проведения налогового контроля налогоплательщики подлежат постановке на учет в налоговых органах по месту нахождения организации (п. 1 ст. 83 НК РФ). Таким образом, цель – осуществление налогового контроля – является существенным условием, имеющим значение для постановки на налоговый учет. Налоговый контроль может осуществляться конкретным налоговым органом только при условии нахождения фактического места нахождения налогоплательщика на территории, подведомственной этому налоговому органу. В данном случае имеет место несовпадение места государственной регистрации и фактического места нахождения организации. По месту государственной регистрации налогоплательщик фактически не находится, по представленным документам определить его местонахождение в целях осуществления налогового контроля невозможно. В связи с этим налоговыми органами не было совершено неправомерного бездействия по непостановке на налоговый учет.

Данный вывод является не бесспорным, что нашло свое отражение при рассмотрении этих дел судом кассационной инстанции, отменившей соответствующие решения суда первой инстанции, однако при оценке позиций сторон по этой категории споров следует учитывать и принцип, согласно которому не допускается злоупотребление своим правом. Действия налогоплательщика в данном случае формально соответствуют закону, по существу же направлены на то, чтобы скрыть свое фактическое место нахождения от контролирующих органов. Представляется, что в такой ситуации отказ налогового органа от постановки на налоговый учет не может признаваться неправомерным при условии, что налоговый орган докажет обстоятельства, на которые он ссылается в обоснование отказа.

**5. Иски о зачете или возврате излишне уплаченных (взысканных) налогов.**

Главой 12 НК РФ регулируются отношения по зачету и возврату излишне уплаченных или излишне взысканных сумм налогов. Обязанность осуществить зачет или возврат возложена на налоговые органы. Предусмотрен определенный порядок совершения действий по зачету или возврату. Несовершение предусмотренных законом действий или отказ в их совершении является основанием для подачи иска об обжаловании бездействия и о зачете или возврате излишне уплаченных или взысканных налогов.

Предъявляя такой иск, следует доказать факт уплаты налога и основания, по которым эта уплата является излишней.

Понятно, что зачесть или вернуть можно только те суммы, которые налогоплательщик уплатил в бюджет. В связи с этим в качестве доказательств уплаты налогов могут выступать, например, платежные поручения на списание сумм налогов и банковские выписки, подтверждающие списание средств со счета налогоплательщика.

Доказывание того факта, что уплата была излишней, что у налогоплательщика имеется переплата, зависит от обстоятельств, с которыми связана переплата. Она может быть вызвана ошибочным исчислением налога, ошибочной повторной уплатой сумм налога, и в этом случае доказывание, как правило, не вызывает сложностей. Но иногда налогоплательщик связывает переплату с изменением оснований исчисления и уплаты налога, и тогда доказыванию подлежит уже и правильность применения налогоплательщиком законодательства о налогах и сборах. Характерен в этом отношении следующий пример.

Организация обратилась с иском об обжаловании бездействия налогового органа и обязании зачесть в счет текущих и предстоящих платежей сумм налога на добавленную стоимость, ошибочно исчисленных и уплаченных налогоплательщиком. НДС был начислен при списании на убытки безнадежной задолженности. Организацией были оказаны услуги по договору, которые не были оплачены контрагентом, контрагент впоследствии признан банкротом, его задолженность, в том числе перед организацией, вследствие недостаточности имущества признана судом погашенной. Истец ссылался на то, что у него отсутствовал объект обложения налогом на добавленную стоимость, поскольку законом не предусмотрен такой объект, как погашенная дебиторская задолженность, а отсутствие оплаты по договору приводит к отсутствию такого объекта. В доказательство факта уплаты налога истец представил акт сверки налоговых платежей, составленный совместно с налоговым органом, из которого следовало, что по итогам оспариваемого периода у истца имелась переплата по НДС.

Суд пришел к выводу, что истцом не доказаны основания его требований. Суд счел, что у истца, во-первых, имелся объект налогообложения, во-вторых, из акта сверки, подтверждающего переплату по итогам периода, не следовало, что имеется конкретная переплата, заявленная истцом к возврату. Налогоплательщикам следует иметь также в виду, что предъявлению такого иска в суд должно предшествовать обращение в налоговый орган с заявлением о зачете (возврате).

В силу статей 21 и 78 Кодекса налогоплательщик имеет право на своевременный зачет или возврат сумм излишне уплаченных налогов и пеней. Статья 78 НК РФ регламентирует порядок реализации налогоплательщиком этого права, предоставляя ему возможность подать заявление о возврате указанных сумм либо о их зачете в счет предстоящих платежей или в счет имеющейся задолженности и, обязывая налоговый орган рассмотреть такое заявление в соответствии с определенными названной статьей правилами и в установленные сроки принять по нему решение.

Принимая во внимание положения статьи 78 Кодекса, судам необходимо исходить из того, что обращение налогоплательщика в суд с иском о возврате или зачете излишне уплаченных сумм налогов и пеней возможно только в случае отказа налогового органа в удовлетворении упомянутого выше заявления либо неполучения налогоплательщиком ответа в установленный законом срок.

Согласно статьям 78 и 79 Кодекса налоговый орган при наличии соответствующего заявления налогоплательщика обязан вернуть налогоплательщику излишне уплаченную или излишне взысканную сумму налогов и пеней за вычетом сумм, подлежащих зачету в установленном данными статьями порядке в счет имеющейся у налогоплательщика задолженности по налогам и пеням. При решении вопроса о моменте исполнения обязанности по возврату налогоплательщику соответствующих сумм путем их перечисления в безналичном порядке на указанный получателем счет судам необходимо руководствоваться общими правилами, согласно которым плательщик признается исполнившим свою обязанность с момента поступления соответствующей суммы в указанный получателем средств банк.

Согласно пункту 11 статьи 78 Кодекса определенные данной статьей правила зачета или возврата излишне уплаченной суммы налога, сбора, пеней распространяются на налоговых агентов. В связи с этим, если при рассмотрении спора суд установит, что излишне перечисленные налоговым агентом в бюджет суммы не превышают сумм, удержанных с налогоплательщика, решение о зачете или возврате этих сумм в пользу налогового агента может быть принято судом только в том случае, когда возврат налогоплательщику излишне удержанных с него налоговым агентом сумм возлагается законом на последнего.

Анализ ст. ст. 78, 79 позволяет сделать несколько общих выводов, касающихся последствий наличия у бюджета долга перед налогоплательщиком по налоговым платежам. Прежде всего, средства, составляющие такой долг, подлежат зачету или возврату. Во всех случаях из этих средств должна быть погашена имеющаяся задолженность налогоплательщика по налоговым платежам. Возврат (зачет) производится по заявлению налогоплательщика. При нарушении установленных законом сроков возврата (зачета) на сумму, подлежащую возврату (зачету), начисляются проценты. При этом процедура разнится в зависимости от оснований возникновения долга бюджета перед налогоплательщиком - излишней уплаты налога или излишнего взыскания налога.

Сумма излишне уплаченного налога может: 1) быть зачтена в счет предстоящих платежей по этому или иным налогам; 2) быть зачтена в счет погашения недоимки; 3) возвращена налогоплательщику.

Излишняя уплата налога может быть выявлена как самим налогоплательщиком, так и налоговым органом. В последнем случае установлена обязанность сообщить налогоплательщику о переплате.

Зачет в счет предстоящих платежей осуществляется по письменному заявлению налогоплательщика в установленный НК РФ срок при условии, что сумма направляется в тот же бюджет, в который направлена и излишне уплаченная сумма.

Излишне уплаченные суммы могут по заявлению налогоплательщика быть направлены на исполнение обязанностей по уплате налогов и сборов, на уплату пеней, погашение недоимки, если эта сумма направляется в тот же бюджет, в который направлена и излишне уплаченная сумма. Налоговые органы вправе самостоятельно произвести зачет в случае, если имеется недоимка по другим налогам.

Сумма излишне уплаченного налога подлежит возврату по письменному заявлению налогоплательщика. При этом возврат производится только зачета излишне уплаченных сумм в счет имеющейся у налогоплательщика недоимки по налогам (сборам) или пеням по тому же бюджету, что и излишне уплаченные суммы.

При судебном рассмотрении данной категории споров подлежат исследованию и доказыванию: факт излишнего взыскания налога, время излишнего взыскания, размер излишне взысканного налога и подлежащего возврату, отсутствие недоимок, подлежащих зачету, размер процентов.

**6. Иски о признании недействительными ненормативных актов налоговых органов.**

Арбитражному суду подведомственны дела о признании недействительными ненормативных актов государственных органов, когда эти акты не соответствуют законам и иным нормативным правовым актам и нарушают права и законные интересы организаций и граждан. Предъявляя иск о признании недействительным ненормативного акта налогового органа, налогоплательщику следует определить для себя четыре важнейших момента: 1) является ли оспариваемый акт ненормативным актом, подлежащим оспариванию в арбитражном суде; 2) является ли он противоречащим законам и иным нормативным актам; 3) нарушает ли он права налогоплательщика; 4) какими фактическими обстоятельствами можно подтвердить свою позицию.

1) Как указывалось в Постановлении ВАС N 5[[5]](#footnote-5), под актом ненормативного характера, который может быть оспорен в арбитражном суде путем предъявления требования о признании акта недействительным, понимается документ любого наименования (требование, решение, постановление, письмо и др.), подписанный руководителем (заместителем руководителя) налогового органа и касающийся конкретного налогоплательщика. Налогоплательщик также вправе обжаловать в суд требование об уплате налога, пеней и требование об уплате налоговой санкции независимо от того, было ли оспорено решение налогового органа, на основании которого вынесено соответствующее требование.

Предъявление в суд иска о признании недействительным документа, не отвечающего признакам ненормативного акта, подлежащего оспариванию, влечет последствия в виде прекращения производства по делу в связи с неподведомственностью спора арбитражному суду. Так, в частности, прекращается производство по делам о признании недействительными актов выездных налоговых проверок, не относящихся к оспариваемым ненормативным актам, в силу того, что они подписываются проверяющими лицами, а не руководителем налогового органа, а их правовое значение заключается в том, чтобы зафиксировать результаты проверки. Сам по себе акт проверки правовых последствий для налогоплательщика не влечет.

2) Противоречие законам и иным нормативным правовым актам является обязательным условием признания недействительным ненормативного акта. Предъявляя иск, налогоплательщик должен четко определить свою позицию относительно того, чему противоречит оспариваемый им акт. Лучше, если это будет конкретная ссылка на норму закона, а не просто указание на "противоречие Налоговому кодексу". Очень часто спор между налогоплательщиком и налоговым органом вызван различным толкованием закона. Налоговые органы обычно придерживаются норм ведомственных инструкций, а также писем и указаний Министерства РФ по налогам и сборам (МНС). Налогоплательщики знакомы с инструкциями, но предпочитают (и это правильно) использовать нормы законов, а также прибегают к материалам консультационного характера, исходящих от разных источников - от Минфина до аудиторских и юридических фирм. Для суда никакие доказательства не имеют заранее установленной силы, подход к оценке каждого из них одинаков, поэтому налогоплательщику не стоит рассчитывать, что ссылка на статью, найденную в системе "Консультант Плюс" или журнале "Российский налоговый курьер", изменит позицию в его пользу. Аналогично "не спасут" и налоговый орган ссылки на инструкцию МНС, если она содержит в себе нормы, противоречащие закону.

В частности, при оценке судом соблюдения налоговым органом требований к содержанию решения о привлечении налогоплательщика к ответственности, предусмотренных в пункте 3 статьи 101 НК РФ, необходимо иметь в виду, что в таком решении непременно должен быть обозначен его предмет, т.е. суть и признаки налогового правонарушения, вменяемого налогоплательщику, со ссылкой на соответствующую статью главы 16 Кодекса.

3) Нарушение ненормативным актом прав налогоплательщика также подлежит доказыванию в ходе процесса. Если оспаривается неправомерность применения санкций налоговым органом, то нарушение прав вытекает уже из того, что санкции признаются наложенными необоснованно. Но нарушение прав оспариваемым актом далеко не всегда выглядит столь очевидным и наглядным. Налогоплательщиком предъявлен иск о признании недействительным решения налогового органа о проведении выездной налоговой проверки. В ходе судебного заседания истец не смог пояснить, каким образом этим решением нарушены его права. При назначении проверки были соблюдены правила и сроки, установленные НК РФ, проверка не была повторной, назначена в пределах компетенции должностных лиц налоговых органов. Суд счел недоказанным факт нарушения оспариваемым решением прав истца и отказал в иске.

4) До предъявления иска о признании недействительным ненормативного акта налогового органа налогоплательщик должен оценить фактические обстоятельства дела и имеющиеся у него доказательства, которыми он может подтвердить те обстоятельства, на которые он ссылается в обоснование своих требований. Для того чтобы сделать это безошибочно, необходимо правильно определить предмет доказывания и выстроить свою правовую позицию.

**III. Налоговые споры, связанные с исками, предъявляемыми налоговыми органами**

Налоговые органы обращаются в суд в основном с исками о взыскании с налогоплательщиков недоимки и пени, а также налоговых санкций. Это не исключает предъявления иных исков в соответствии с пп. 16 п. 1 ст. 31 НК РФ, но мы остановимся только на тех видах исков, которые имеют непосредственное отношение к исчислению и уплате налогов.

Как показывает практика, налогоплательщики не всегда понимают сущность таких понятий, как недоимка, пени, штрафы, порядок их взыскания, вследствие чего выбирают неэффективные способы защиты от предъявленных к ним исков. Поэтому представляется правильным остановиться на общих вопросах взыскания недоимки, пени, налоговых санкций.

**1. Взыскание недоимки и пени.**

В силу ст. 45 НК РФ налогоплательщик обязан самостоятельно исполнить обязанность по уплате налога в срок, установленный законодательством о налогах и сборах. Неисполнение или ненадлежащее исполнение этой обязанности является основанием для направления налогоплательщику требования об уплате налога. В случае неуплаты налога в установленный срок возникает недоимка, которую налоговый орган вправе взыскать с налогоплательщика - организации в бесспорном порядке, с налогоплательщика - физического лица - в судебном порядке.

Несвоевременная уплата налогов не влечет сама по себе применения мер ответственности. При уплате налогов в более поздние по сравнению с установленными законодательством сроки применяются не меры ответственности, а такой способ обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов, как пени, денежная сумма, начисляемая на сумму несвоевременно уплаченного налога. Пени уплачиваются независимо от уплаты самой недоимки, независимо от применения иных мер обеспечения, независимо от привлечения налогоплательщика к налоговой ответственности. Если пени не уплачиваются добровольно, они могут быть взысканы в том же порядке, что и недоимка.

Порядок взыскания недоимки и пени определен ст. ст. 46 - 48 НК РФ.

Взыскание производится принудительно путем обращения взыскания на денежные средства налогоплательщика в банке. При этом соблюдается следующий порядок.

При наличии у налогоплательщика недоимки ему направляется требование об уплате налога и пени (ст. ст. 69, 70 НК РФ). Требование направляется не позднее 3 месяцев после наступления срока уплаты налогов или не позднее 10 дней с момента вынесения налоговым органом решения по результатам налоговой проверки. Одним из обязательных реквизитов требования является срок уплаты налога.

По истечении срока, установленного для исполнения обязанности по уплате налога, но не позднее 60 дней после истечения срока исполнения требования об уплате налога, налоговым органом принимается решение о взыскании налога и пени. На основании решения в банк налогоплательщика направляется инкассовое поручение (распоряжение) на списание и перечисление в соответствующие бюджеты, внебюджетные фонды денежных средств со счетов налогоплательщика. Налоговый орган вправе применить меры по обеспечению исполнения своего решения о взыскании налога в виде приостановления операций по счетам налогоплательщика в банке в порядке, предусмотренном ст. 76 НК РФ.

В случае, если налоговым органом пропущены сроки принятия решения о взыскании недоимки, налоговый орган может обратиться в суд с иском о взыскании недоимки. При этом, как отмечено в Постановлении ВАС N 5[[6]](#footnote-6), иск налогового органа о взыскании недоимки и пеней, поданный до истечения срока на бесспорное списание указанных сумм, может быть принят судом к рассмотрению только в том случае, если истцом представлены доказательства наличия неразрешенных разногласий между налоговым органом и налогоплательщиком об обоснованности соответствующих требований истца.

Итак, взыскание недоимки за счет денежных средств на счетах в банке является основным способом взыскания недоимки. При недостаточности или отсутствии денежных средств на счетах или отсутствии информации о счетах налог взыскивается за счет иного имущества. При этом взыскание производится в пределах сумм, обозначенных в требовании об уплате налога, и с учетом сумм, взысканных со счета налогоплательщика. О взыскании налога и пени за счет имущества налоговый орган выносит решение, на основании которого в трехдневный срок судебному приставу - исполнителю направляется соответствующее постановление. Взыскание за счет имущества осуществляется судебным приставом - исполнителем в порядке, установленном Федеральным законом "Об исполнительном производстве".

Все вышесказанное относилось к взысканию недоимки и пени с налогоплательщиков - юридических лиц. Для физических лиц установлена повышенная гарантия их защиты от необоснованного изъятия средств в виде судебного порядка взыскания недоимки и пени. Налоговый орган обращается с иском в суд о взыскании налога (пени) за счет имущества физического лица, в том числе денежных средств на счетах в банке и наличных денежных средств. При этом до обращения в суд налоговый орган направляет физическому лицу требование об уплате недоимки и пени. Исковое заявление подается в суд до истечения шести месяцев после окончания срока исполнения требования об уплате налога. Исковое заявление о взыскании недоимки с физического лица подается в арбитражный суд, если такое лицо в установленном порядке зарегистрировано в качестве индивидуального предпринимателя, и в суд общей юрисдикции, если такого статуса у лица нет. При этом следует иметь в виду, что, как указано в Постановлении ВАС N 5, определение понятия "индивидуальный предприниматель", изложенное в п. 2 ст. 11 НК РФ и включающее в себя частных нотариусов, частных охранников, частных детективов, используется только для целей Кодекса. Поэтому налоговые споры между налоговыми органами и частными нотариусами, частными охранниками, частными детективами не подлежат рассмотрению в арбитражном суде.

Таким образом, при предъявлении иска о взыскании с налогоплательщика недоимки и пени по этой недоимке, подлежат рассмотрению следующие вопросы: правовые основания возникновения недоимки, фактическое наличие недоимки, соблюдение досудебного порядка взыскания недоимки, размер пени.

Расчет подлежащих взысканию пеней представляет определенную трудность, учитывая, что их размер зависит от периода, за который они взыскиваются, а также то обстоятельство, что несоблюдение срока уплаты налога, предъявление искового заявления и судебное разбирательство разнесены во времени. Согласно п. 19 Постановления N 5 в тех случаях, когда в состав исковых требований налогового органа включено требование о взыскании пеней и к моменту обращения налогового органа в суд недоимка не погашена налогоплательщиком, истец в ходе судебного разбирательства вправе на основании статьи 37 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации увеличить размер исковых требований в части взыскания пеней. При погашении налогоплательщиком недоимки до вынесения судом решения по иску налогового органа, размер подлежащих взысканию пеней указывается в решении суда в твердой сумме. Если на момент вынесения решения сумма недоимки не уплачена налогоплательщиком, в решении суда о взыскании с налогоплательщика пеней должны содержаться сведения о размере недоимки, на которую начислены пени; дате, начиная с которой производится начисление пеней; процентная ставка пеней с учетом положений статьи 75 НК РФ; указание на то, что пени подлежат начислению по день фактической уплаты недоимки. В данном случае следует учитывать, что досудебное урегулирование спора по этому вопросу состоит в указании налоговым органом в ранее направленном налогоплательщику требовании размера недоимки, даты, с которой начинают начисляться пени, и ставки пеней.

**2. Взыскание налоговых санкций.**

Налоговая санкция является мерой ответственности за совершение налогового правонарушения. Налоговые санкции устанавливаются и применяются в виде штрафов, предусмотренных НК РФ.

Налоговая ответственность является разновидностью административной ответственности, применяется с учетом общих принципов учения об ответственности. Налоговая ответственность должна быть предусмотрена законом и только за совершение налоговых правонарушений. Ст. 106 НК РФ определено понятие налогового правонарушения как виновно совершенного противоправного (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяния (действия или бездействия) налогоплательщика, налогового агента и иных лиц, за которое настоящим кодексом установлена ответственность. Таким образом, это определение содержит общие признаки, характерные для всех налоговых правонарушений: противоправность, виновность, наказуемость и, если это предусмотрено законом, причинная связь деяния и вредных последствий. Фактический же состав конкретного правонарушения складывается из таких элементов, как: объект (охраняемые законом общественные отношения, на которые посягает правонарушение); объективная сторона (внешнее проявление противоправного поведения); субъект (лицо, совершившее правонарушение); субъективная сторона (отношение лица к совершенному им правонарушению, вина в форме умысла или неосторожности).

Согласно ст. 114 НК РФ санкции за налоговые правонарушения взыскиваются с налогоплательщиков в судебном порядке. При этом обязательно соблюдение обязательной досудебной процедуры.

Согласно ст. 104 НК РФ предъявлению иска в суд предшествует вынесение налоговым органом решения о привлечении налогоплательщика к ответственности, а также обращение налогового органа к налогоплательщику с предложением о добровольной уплате санкции. Обращение в суд допускается только в случае, когда предложение отклонено или пропущен срок уплаты, установленный им.

Вынесение решения производится по правилам, установленным НК РФ. Вынесением решения завершается проведение таких форм налогового контроля, как налоговые проверки - камеральные и выездные.

Камеральная проверка направлена на выявление ошибок в заполнении документов и противоречий между сведениями в представленных налогоплательщиком документах. Если по результатам камеральной проверки выявлена недоплата налогов, налогоплательщику направляется требование об уплате недоимки и пени (см. выше).

Выездная проверка имеет более серьезные задачи - выявить правильность осуществления налогоплательщиком всего комплекса мероприятий, направленных на ведение бухгалтерского учета, исчисление и уплату налогов. Именно поэтому ее проведение и оформление ее результатов регламентировано НК РФ намного подробнее, чем проведение камеральной проверки (ст. 89, 100). Выездная проверка производится только по решению руководителя налогового органа, по ее окончании составляется справка, а не позднее двух месяцев после справки - акт налоговой проверки. Материалы проверки, в том числе акт, рассматриваются руководителем (заместителем руководителя) налогового органа (ст. 101 НК РФ). По результатам рассмотрения материалов выносится одно из трех решений: о привлечении к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения; об отказе в привлечении к налоговой ответственности; о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля. На основании решения о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения налогоплательщику направляется требование об уплате недоимки и пени. Налогоплательщику предлагается уплатить штраф, и лишь после этого налоговый орган может обратиться в суд за взысканием штрафа.

Предъявление налоговым органом иска в арбитражный суд подчиняется общим правилам предъявления исков. Исковое заявление подается в суд по месту нахождения ответчика, направляется ответчику до подачи в суд и т.д. Есть только одно отличие - в силу подпункта 1 пункта 3 ст. 5 Федерального закона "О государственной пошлине" налоговые органы освобождены от уплаты государственной пошлины при предъявлении исков в суд. К исковому заявлению прилагаются доказательства совершения налогоплательщиком налогового правонарушения и доказательства соблюдения истцом установленного законом досудебного порядка разрешения спора.

**3. Иски о взыскании налоговых санкций.**

В арбитражном суде рассматриваются иски налоговых органов к организациям и индивидуальным предпринимателям. К исковому заявлению прилагаются решение налогового органа и материалы, полученные в ходе проверки. Одновременно с подачей иска налоговый орган вправе подать ходатайство об обеспечении иска в порядке, предусмотренном арбитражным процессуальным законодательством.

Рассмотрение исков налоговых органов о взыскании налоговых санкций в арбитражных судах производится по правилам арбитражного процесса и имеет ряд особенностей. Прежде всего это относится к распределению бремени доказывания. В силу п. 6 ст. 108 НК РФ лицо, привлекаемое к ответственности, не обязано доказывать свою невиновность в совершении правонарушения. Лицо считается невиновным, пока его виновность не будет доказана в предусмотренном федеральным законом порядке и установлена вступившим в законную силу решением суда. Обязанность по доказыванию обстоятельств, свидетельствующих о факте налогового правонарушения и виновности лица в его совершении, возлагается на налоговые органы. Кроме того, налоговые органы должны еще доказать, что ими был соблюден установленный досудебный порядок: собраны материалы проверки, составлен акт (в тех случаях, когда его составление обязательно), вынесено и доведено до налогоплательщика решение, налогоплательщику сделано предложение о добровольной уплате штрафа. Налогоплательщик - ответчик по иску - не должен доказывать свою невиновность, однако это не означает, что его позиция должна быть пассивной. Ответчик выбирает способ защиты и в зависимости от способа доказывает те обстоятельства, на которые ссылается в обоснование своих возражений. Надо сказать, что пассивная позиция налогоплательщика ("я не обязан ничего доказывать, пусть налоговый орган приводит доказательства") является наименее удачной защитой. Во-первых, при таких обстоятельствах суду будет трудно установить действительное положение вещей, следовательно, какие-то обстоятельства могут остаться невыясненными или выясненными неполно, что является основанием для отмены решения в апелляционной или кассационной инстанции. Во-вторых, у налогового органа могут оказаться в наличии доказательства, о которых налогоплательщик не подозревает, и тогда позиция налогового органа будет выглядеть более обоснованной. Гораздо эффективнее использовать ссылки на распределение бремени доказывания вины одновременно с приведением контрдоказательств.

Ответчик может ссылаться на обстоятельства, исключающие привлечение лица к ответственности за совершение налогового правонарушения. Ст. 109 НК РФ содержит перечень из четырех обстоятельств: 1) отсутствие события налогового правонарушения; 2) отсутствие вины лица в совершении налогового правонарушения; 3) совершение деяния лицом, не достигшим шестнадцатилетнего возраста; 4) истечение сроков давности привлечения к ответственности.

Отсутствие события налогового правонарушения предполагает доказывание отсутствия совершения лицом соответствующего деяния либо несоответствия совершенных им действий (бездействия) составу правонарушения. Так, по иску органа государственного внебюджетного фонда о взыскании с организации штрафа за несвоевременную постановку на учет по ст. 116 ответчик доказывал отсутствие события налогового правонарушения тем обстоятельством, что он своевременно обратился к истцу с заявлением о постановке на учет, но его заявление не было принято в связи с непредставлением полного пакета необходимых документов. По искам налоговых органов о взыскании штрафа за неполную уплату налогов по ст. 122 ответчики доказывают факты правильного исчисления и полной уплаты налогов.

Учитывая такое обстоятельство, как истечение сроков давности привлечения к налоговой ответственности, следует иметь в виду следующее. Лицо не может быть привлечено к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения, если со дня его совершения либо со следующего дня после окончания налогового периода, в течение которого было совершено это правонарушение, истекли три года. Как указано в Постановлении ВАС N 5, в контексте ст. 113 Кодекса моментом привлечения лица к налоговой ответственности является дата вынесения руководителем налогового органа (его заместителем) в установленном Кодексом порядке и сроки решения о привлечении лица к налоговой ответственности.

Отсутствие вины лица в совершении налогового правонарушения доказывается с учетом норм ст. 110, 111. Налоговый кодекс предполагает учитывать вину лица в форме умысла или неосторожности. При этом вина организации в совершении налогового правонарушения определяется в зависимости от вины ее должностных лиц (представителей), действия (бездействие) которых обусловили совершение налогового правонарушения. Организация привлечена к налоговой ответственности за несвоевременную постановку на учет в налоговом органе. В суде ответчик заявил, что его вины в совершении правонарушения нет, поскольку государственная регистрация и постановка на учет в налоговом органе и органах государственных внебюджетных фондов были им поручены по договору юридической фирме, которая и должна нести ответственность. С учетом п. 4 ст. 110 НК РФ вина организации в данном случае должна определяться в зависимости от вины юридической фирмы. Если в действиях юридической фирмы имеется умысел или неосторожность в отношении несвоевременной постановки организации на налоговый учет, то с организации будет взыскана налоговая санкция, что не исключает в дальнейшем взыскания этой суммы организацией с юридической фирмы в порядке регресса.

Кодекс содержит указание на три конкретных обстоятельства, наличие которых исключает вину лица в совершении налогового правонарушения (ст. 111): совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, вследствие стихийного бедствия или других чрезвычайных и непреодолимых обстоятельств; совершение такого деяния физическим лицом, находившимся в момент совершения в состоянии, в котором это лицо не могло отдавать себе отчета в своих действиях или руководить ими вследствие болезненного состояния; выполнение письменных разъяснений по вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данных налоговым органом или другим уполномоченным государственным органом или их должностными лицами в пределах их компетенции. На последнем обстоятельстве следует остановиться подробнее.

Защищаясь против иска о взыскании налоговой санкции, налогоплательщик вправе ссылаться на предусмотренные ст. 112 смягчающие обстоятельства: 1) совершение правонарушения вследствие стечения тяжелых личных и семейных обстоятельств; 2) совершение правонарушения под влиянием угрозы или принуждения либо в силу материальной, служебной или иной зависимости; 3) иные обстоятельства, которые судом могут быть признаны смягчающими ответственность. Отягчающим же обстоятельством является повторное совершение аналогичного правонарушения, т.е. его совершение в течение 12 месяцев с момента вступления в силу решения суда или налогового органа о применении налоговой санкции. Следует иметь в виду, что действующая редакция НК РФ предоставила право учитывать и применять смягчающие обстоятельства только суду. Налоговые органы таких прав не имеют (это относится и к применению отягчающих обстоятельств). Таким образом, налоговый орган, вынося решение о привлечении к налоговой ответственности, не может самостоятельно уменьшить или увеличить размер штрафа, но он должен отразить документально (например, в акте проверки) выявленные им обстоятельства, которые могут быть судом расценены как смягчающие или отягчающие.

При рассмотрении исков о взыскании налоговых санкций имеет существенное значение соблюдение налоговым органом срока давности взыскания налоговых санкций. Этот срок не может превышать шесть месяцев со дня обнаружения налогового правонарушения и составления соответствующего акта.

**4. Взыскание налоговых санкций за некоторые правонарушения.**

Главой 16 НК РФ предусмотрен ряд составов налоговых правонарушений и установлена ответственность за их совершение. На практике, разумеется, не все эти нормы работают одинаково интенсивно. Наиболее часто налогоплательщики привлекаются к налоговой ответственности по статьям 116, 118, 119, 120, 122, 126 НК РФ.

Правонарушения, предусмотренные этими статьями, можно условно классифицировать на несколько групп в зависимости от объекта посягательства.

Во-первых, это правонарушения, связанные с нарушением установленных налоговым законодательством сроков совершения определенных действий. Так, установлена ответственность за несоблюдение следующих сроков: постановки налогоплательщиков на учет в налоговых органах (ст. 116); представления в налоговый орган информации об открытии или закрытии счета в банке (ст. 118); представления в налоговый орган налоговых деклараций (ст. 119).

Во-вторых, можно выделить правонарушения, связанные с воспрепятствованием налоговым органам в осуществлении налогового контроля. К этой группе относимо, в частности, правонарушение, предусмотренное ст. 126 НК РФ.

В-третьих, НК РФ установлена ответственность за неправильное ведение налогоплательщиком учета и неправильные исчисление и уплату налогов. Это ст. ст. 120 и 122.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В судебной практике количество налоговых споров постоянно возрастает, и можно предположить, что данная тенденция ещё долго будет сохраняться, «поскольку намерение органов государственной власти действовать в финансовой сфере методами, соответствующими конституционно значимыми стандартами, развивается гораздо медленнее, чем стремление налогоплательщиков отстаивать свои конституционные права и интересы»[[7]](#footnote-7).

Данная работа - обобщения по рассмотрению налоговых споров. Цель данной работы была в том, чтобы дать информацию к размышлению специалистам, участвующим в налоговых спорах, помочь им взглянуть на проблемы судебного рассмотрения налоговых споров с позиций существующей судебной практики. Каждое дело по своему уникально, не существует двух одинаковых, но специалисту, свободно ориентирующемуся в вопросах налоговой и судебной практики, будет значительно легче участвовать в судебном рассмотрении налоговых споров. А ведь именно от работы, проделанной сторонами до судебного процесса и во время него, в огромной степени зависит правомерность принимаемого судом решения.

Автор данной работы надеется, что приведенная здесь информация окажется небесполезной для читателей, и желает им успехов!

СПИСОК ИСПОЛЬЗУЕМЫХ ИСТОЧНИКОВ:

1. Конституция Российской Федерации
2. Налоговый кодекс Российской Федерации. (части первая и вторая).
3. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая).
4. Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации.
5. Федеральный конституционный закон от 21.07.1994 №1-ФКЗ (ред. От 05.04.2005) «О Конституционном суде РФ».
6. Федеральный конституционный закон от 05.04.2005 №2-ФКЗ «О внесении изменений в ФКЗ «О Конституционном суде РФ»».
7. Федеральный конституционный закон от 08.02.2001 №1-ФКЗ «О внесении изменений и дополнений в ФКЗ «О конституционном суде РФ»».
8. Федеральный закон от 21.11.1996 №129-ФЗ «О бухгалтерском учете»
9. Федеральный закон от 05.08.2000 №118-ФЗ «О введении в действие части второй Налогового кодекса Российской Федерации и внесении изменений в некоторые законодательные акты».
10. Федеральный закон от 24.07.2002 N 104-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть вторую налогового кодекса Российской федерации и некоторые другие акты законодательства российской Федерации, а также о признании утратившими силу отдельных актов законодательства РФ о налогах и сборах».
11. Федеральный закон от 14.12.1995 197-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в закон РФ «Об обжаловании в суд действий и решений, нарушающих права и свободы граждан»».
12. Федеральный закон от 10.02.1999 №31-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в ФЗ «О прокуратуре РФ»»
13. Закон РФ от 06.12.1991 №1992-1 «О налоге на добавленную стоимость».
14. Закон РФ от 27.04.1993 №4866-1 (ред. от 14.12.1995) «Об обжаловании в суд действий и решений, нарушающих права и свободы граждан».
15. Закон РФ от 09.12.1991 №2005-1 «О государственной пошлине».
16. Приказ МНС РФ от 29.01.2001 №БГ-3-03/23 «О статье 145 части второй НК РФ».
17. Приказ МНС РФ от 06.03.2001 №БГ-3-03/77 «Об отмене отдельных нормативных актов Государственной Налоговой службы РФ и Министерства РФ по налогам и сборам».
18. Постановление Конституционного Суда РФ от 12.10.1998 №24-П «По делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 закона РФ от 27 декабря 1991 года «Об основах налоговой системы в РФ»».
19. Постановление Пленума верховного Суда РФ №41, Пленума ВАС РФ №9 от 11.06.1999 «О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой Налогового кодекса РФ».
20. Постановление Пленума ВАС РФ от 28.02.2001 №5 «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса РФ».
21. Инструкция Госналогслужбы РФ от 11.10.1995 №39 «О порядке исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость».
22. Апель А.Л. «Основы налогового права» / 3-е изд., доп., перераб. – СПб.: Питер, 2004.

Гаджиев Г.А., Пепеляев С.Г. предприниматель – налогоплательщик – государство. Правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации: Учеб. пособие. М., 1998. с-210.

1. Зрелов А.П., Краснов М.В., Саркисов К.К. «150 споров, выигранных у налоговой: Технология победы налогоплательщиков2 / Под ред. к. ю. н. А.В. Зарицкого. – М.: «Статус-Кво 97», 2005.
2. Кислов Д.В. «Налоговые споры. Практика взаимоотношений с налоговыми службами» / Д.В. Кислов- М.: вершина, 2005.
3. Климовский Р.В. «Защита прав налогоплательщика» - М.: Изд-во Эксмо, 2005.
4. Кузнецов Н.Г., Корсун Т.И., Науменко А.М. «Налоговое право России»: учебное пособие / Под ред. проф., д. э. н. Кузнецова Н.Г.- М.: ИКЦ «МарТ»; Ростов н/Д: Издательский центр «МарТ», 2003.
5. Налоговое право России: Учебник для вузов / отв. ред. д. ю. н.. прф. Ю.А. Крохина. – М.: Издательство НОРМА, 2003.

Налоговое право: Учебное пособие / Под ред. С.Г.Пепеляева. – М., 2000.

Перов А.В., Толкушкин А.В. «Налоги и налогообложение»: Учебное пособие - 5-е издание переработанное и дополненное – М.: ЮРАЙТ-М, 2005.

Черник Д.Г., Починок А.П., Морозов В.П. «Основы налоговой системы»: Учебник для вузов. – 3-е издание переработанное и дополненное.- М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2002.

1. Кузнецов Н.Г., Корсун Т.И., Науменко А.М. «Налоговое право России»: учебное пособие / Под ред. проф., д. э. н. Кузнецова Н.Г.- М.: ИКЦ «МарТ»; Ростов н/Д: Издательский центр «МарТ», 2003. [↑](#footnote-ref-1)
2. Апель А.Л. «Основы налогового права» / 3-е изд., доп., перераб. – СПб.: Питер, 2004. [↑](#footnote-ref-2)
3. Налоговое право: Учебное пособие / Под ред. С.Г.Пепеляева. – М., 2000. [↑](#footnote-ref-3)
4. Закон РФ от 06.12.1991 №1992-1 «О налоге на добавленную стоимость». [↑](#footnote-ref-4)
5. Постановление Пленума ВАС РФ от 28.02.2001 №5 «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса РФ». [↑](#footnote-ref-5)
6. Постановление Пленума ВАС РФ от 28.02.2001 №5 «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса РФ». [↑](#footnote-ref-6)
7. Гаджиев Г.А., Пепеляев С.Г. предприниматель – налогоплательщик – государство. Правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации: Учеб. пособие. М., 1998. с-210. [↑](#footnote-ref-7)