**Введение**

В судебной практике сложились различные, подчас противоречивые подходы к вопросу о законности в рамках дополнительных мероприятий налогового контроля.

Порядок привлечения к ответственности по результатам применения иных, за исключением выездной налоговой проверки, форм налогового контроля в НК РФ не установлен. Однако налоговые инспекции привлекают налогоплательщиков к ответственности за нарушение срока постановки на учет в налоговом органе по статье 116 НК РФ, за уклонение от постановки на учет по статье 117 НК РФ, за нарушение срока представления сведений об открытии и закрытии счета в банке по статье 118 НК РФ, за непредставление налоговой декларации по статье 119 НК РФ, рассматривая эти действия как факты правонарушений.

По смыслу пункта 2 статьи 50 Конституции РФ и пункта 1 статьи 108 НК РФ принятие руководителем налогового органа или его заместителем решения о привлечении налогоплательщика (налогового агента) к ответственности по результатам иных, кроме выездной налоговой проверки, форм налогового контроля незаконно. Налоговым законодательством не установлен иной порядок привлечения к ответственности и не обеспечивается законное получение доказательств. Однако в практике налоговых органов и арбитражных судов зачастую имеют место отступления от этого правила. Даже в тех случаях, когда порядок привлечения к ответственности за налоговые правонарушения по результатам выездной налоговой проверки урегулирован в НК РФ, должностные лица *налоговых* органов допускают нарушения процессуальных норм НК РФ, привлекая налогоплательщиков (налоговых агентов) к ответственности, которые, как считает Пленум ВАС РФ, «не влекут безусловного признания судом соответствующего решения *налогового* органа недействительным».

По мнению ВАС РФ, при нарушении должностными лицами налоговых органов порядка привлечения налогоплательщиков (налоговых агентов) к ответственности за *налоговые* правонарушения суд должен оценивать характер допущенных нарушений и их влияние на законность, и обоснованность решения, вынесенного налоговым органом. Из статей 101 и 1011 НК РФ в соотношении с другими нормами глав 14 и 15 НК РФ следует, что привлечение к ответственности налогоплательщиков (налоговых агентов) возможно только по результатам выездной налоговой проверки, а иных лиц - по результатам любых форм налогового контроля, предусмотренных НК РФ.

Рассмотрим этот вопрос подробнее.

1**. Решение по результатам рассмотрения материалов проверки. Привлечение к ответственности налогоплательщика**

Материалы выездной налоговой проверки рассматриваются руководителем (заместителем руководителя) налогового органа.

В случае представления налогоплательщиком письменных объяснений или возражений по акту налоговой проверки материалы проверки рассматриваются в присутствии должностных лиц организации-налогоплательщика либо индивидуального предпринимателя или их представителей. Представленные налогоплательщиком возражения должны быть в обязательном порядке рассмотрены руководителем (заместителем руководителя) налогового органа. Несоблюдение должностными лицами налоговых органов требований статьи 101 НК РФ может явиться основанием для отмены решения налогового органа вышестоящим налоговым органом или судом (Письмо Минфина Российской Федерации от 6 сентября 2004 года №03-02-08/6).

О времени и месте рассмотрения материалов проверки налоговый орган извещает налогоплательщика заблаговременно. Неизвещение налогоплательщика о месте и времени рассмотрения материалов проверки либо несвоевременное извещение может служить основанием для отмены решения налогового органа о привлечении к ответственности.

Если налогоплательщик, несмотря на извещение, не явился, то материалы проверки, включая представленные налогоплательщиком возражения, объяснения, другие документы и материалы, рассматриваются в его отсутствие.

По результатам рассмотрения материалов проверки руководитель (заместитель руководителя) налогового органа выносит решение по форме установленной Приказом Министерства Российской Федерации по налогам и сборам от 10 апреля 2000 года №АП-3-16/138 «Об утверждении Инструкции Министерства Российской Федерации по налогам и сборам от 10 апреля 2000 года №60 «О порядке составления акта выездной налоговой проверки и производства по делу о нарушениях законодательства о налогах и сборах».

Руководитель (заместитель руководителя) может вынести одно из следующих решений:

1. о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения;
2. об отказе в привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения;
3. о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля.

По результатам рассмотрения актов налоговых проверок, в которых указано на отсутствие выявленных в ходе проверки налоговых правонарушений, решение не выносится, за исключением случаев, когда руководителем налогового органа (его заместителем) выносится решение о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля.

Решение налогового органа о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения должно содержать:

* номер решения, дату его вынесения;
* наименование населенного пункта, на территории которого находится налоговый орган;
* наименование налогового органа;
* классный чин (при его наличии), фамилия, имя и отчество руководителя (заместителя руководителя) налогового органа, которым вынесено решение;
* дату и номер акта выездной налоговой проверки, по материалам которой выносится решение;
* полное наименование организации (фамилия, имя и отчество индивидуального предпринимателя), идентификационный номер налогоплательщика, в отношении которого вынесено решение;
* наименование филиала или представительства организации (в случае вынесения решения по результатам проверки филиала или представительства), ИНН / код причины постановки на учет;
* обстоятельства совершенного налогоплательщиком налогового правонарушения, как они установлены проведенной проверкой, документы и иные сведения, которые подтверждают указанные обстоятельства, доводы, приводимые налогоплательщиком в свою защиту, и результаты проверки этих доводов, а также обстоятельства, отягчающие ответственность, оценка представленных налогоплательщиком доказательств, опровергающих факты, выявленные проверкой.
* ссылку на статью 101 части первой НК РФ, предоставляющую право руководителю (заместителю руководителя) налогового органа выносить решение о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения;
* суммы налогов (сборов), подлежащие уплате в бюджет; суммы начисленных пеней за несвоевременную уплату налогов (сборов);
* суммы исчисленных в завышенных размерах налогов (сборов);
* указания на статьи части первой НК РФ, предусматривающие меры ответственности за конкретные налоговые правонарушения и применяемые к налогоплательщику меры ответственности, а также предложения по устранению выявленных налоговых правонарушений и добровольной уплате соответствующих сумм налоговых санкций в срок, указанный в требовании.

Решение налогового органа об отказе в привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения должно содержать:

* номер решения, дату его вынесения; наименование населенного пункта, на территории которого находится налоговый орган;
* наименование налогового органа;
* классный чин (при его наличии), фамилия, имя и отчество руководителя (заместителя руководителя) налогового органа, которым вынесено решение;
* дату и номер акта выездной налоговой проверки, по материалам которой выносится решение; полное наименование организации (фамилия, имя и отчество индивидуального предпринимателя), идентификационный номер налогоплательщика, в отношении которого вынесено решение; наименование филиала или представительства организации (в случае вынесения решения по результатам проверки филиала или представительства), ИНН / код причины постановки на учет;
* изложение выявленных в ходе проверки обстоятельств, содержащих признаки налоговых правонарушений, а также установленных в процессе производства по делу о налоговом правонарушении обстоятельств, исключающих привлечение лица к ответственности за совершение налогового правонарушения;
* решение об отказе в привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности со ссылкой на соответствующие положения статьи 109 части первой НК РФ; суммы налогов (сборов), подлежащие уплате в бюджет, суммы начисленных пеней за несвоевременную уплату налогов (сборов), суммы исчисленных в завышенных размерах налогов (сборов), предложения по устранению выявленных нарушений законодательства о налогах и сборах (указанные реквизиты приводятся в случае выявления проверкой неуплаченных (не полностью уплаченных) сумм налогов (сборов)).

В соответствии со статьей 109 НК РФ обстоятельствами, исключающими привлечение лица к ответственности за совершение налогового правонарушения, являются:

1. отсутствие события налогового правонарушения;
2. отсутствие вины. Обстоятельствами, исключающими вину лица в совершении налогового правонарушения, признаются: совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, вследствие стихийного бедствия или других чрезвычайных и непреодолимых обстоятельств (указанные обстоятельства устанавливаются наличием общеизвестных фактов, публикаций в средствах массовой информации и иными способами, не нуждающимися в специальных средствах доказывания);   
   выполнение налогоплательщиком или налоговым агентом письменных разъяснений по вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данных финансовым органом или другим уполномоченным государственным органом или их должностными лицами в пределах их компетенции (указанные обстоятельства устанавливаются при наличии соответствующих документов этих органов, которые по смыслу и содержанию относятся к налоговым периодам, в которых совершено налоговое правонарушение, вне зависимости от даты издания этих документов);
3. истечение сроков давности привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения. В соответствии со статьей 113 НК РФ срок давности составляет три года.

**2. Проведение дополнительных мероприятий налогового контроля**

При наличии обстоятельств, исключающих возможность вынесения правильного и обоснованного решения о привлечении или об отказе в привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности на основании имеющихся материалов налоговой проверки, руководитель (заместитель руководителя) налогового органа выносит решение о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля. Указанное решение должно содержать:

* номер решения, дату его вынесения; наименование населенного пункта, на территории которого находится налоговый орган; наименование налогового органа; классный чин (при его наличии), фамилию, имя и отчество руководителя (заместителя руководителя) налогового органа, которым вынесено решение; дату и номер акта выездной налоговой проверки, по материалам которой выносится решение; полное наименование организации (фамилия, имя и отчество индивидуального предпринимателя), идентификационный номер налогоплательщика, в отношении которого вынесено решение; наименование филиала или представительства организации (в случае вынесения решения по результатам проверки филиала или представительства), ИНН / код причины постановки на учет.
* изложение обстоятельств, вызывающих необходимость проведения дополнительных мероприятий налогового контроля;
* решение о назначении конкретных дополнительных мероприятий налогового контроля.

Дополнительные мероприятия налогового контроля, как правило, состоят в проведении экспертизы, истребовании дополнительных документов.

НК РФ не устанавливает специального срока, в течение которого должны быть проведены указанные мероприятия и принято окончательное решение о привлечении либо отказе в привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности.

В то же время в соответствии с пунктом 1 статьи 115 НК РФ налоговые органы могут обратиться в суд с заявлением о взыскании суммы налоговой санкции не позднее шести месяцев со дня обнаружения налогового правонарушения и составления соответствующего акта (срок давности взыскания налоговых санкций).

Проведение дополнительных мероприятий налогового контроля не изменяет порядок исчисления срока давности, предусмотренного статьей 115 НК РФ (пункт 11 Информационного письма Президиума ВАС Российской Федерации от 17 марта 2003 года №71 «Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений части первой Налогового кодекса Российской Федерации»).

В случае вынесения решения о привлечении к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения в десятидневный срок налогоплательщику направляется требование об уплате недоимки по налогу и пени.

Копия решения налогового органа и требование вручаются налогоплательщику либо его представителю под расписку или передаются иным способом, свидетельствующим о дате получения налогоплательщиком либо его представителем.

Если указанными выше способами решение налогового органа вручить налогоплательщику или его представителям невозможно, оно отправляется по почте заказным письмом и считается полученным по истечении шести дней после его отправки.

В случае отказа налогоплательщика добровольно уплатить сумму налоговой санкции или пропуска срока уплаты, указанного в требовании, налоговый орган обращается в суд с исковым заявлением о взыскании с данного лица налоговой санкции, установленной частью первой НК РФ.

**3. Ответственность налоговых органов**

Статья 17 Закона РФ» Об основах налоговой системы в Российской Федерации» предусматривает защиту прав и интересов налогоплательщиков в судебном или ином порядке, предусмотренном законодательными актами Российской Федерации.

Кроме того, законодательство предусматривает и ответственность должностных лиц государственной налоговой инспекции и федеральных органов налоговой полиции за нарушение налогового законодательства, в том числе связанное с возмещением убытков, причиненных налоговыми органами.

Так, в соответствии со статьей 14 Закона РФ «Об основах государственной службы Российской Федерации» должностные лица за неисполнение или ненадлежащее исполнение своих обязанностей подлежат дисциплинарному наказанию. На основании статьи 12 Закона РСФСР «О Государственной налоговой службе РСФСР» за невыполнение или ненадлежащие выполнение должностными лицами государственных налоговых инспекций своих обязанностей они привлекаются к дисциплинарной, материальной и уголовной ответственности в соответствии с действующим законодательством. Кроме того, суммы налогов и другие обязательные платежи, неправильно взысканные государственными налоговыми инспекциями, подлежат возврату, а убытки (в том числе упущенная выгода), причиненные налогоплательщику незаконными действиями государственных налоговых инспекций и их должностными лицами, возмещаются в порядке, установленном законом. К не менее серьезной ответственности могут привлекаться и сотрудники налоговой полиции. В соответствии со статьей 20 Закона РФ «О федеральных органах налоговой полиции» за противоправные действия сотрудники налоговой полиции несут установленную законом ответственность. Вред, причиненный гражданам, предприятиям, учреждениям и организациям противоправными действиями сотрудника налоговой полиции, подлежит возмещению в порядке, предусмотренном уголовным и гражданским законодательством.

В целях защиты интересов налогоплательщиков споры, возникающие между федеральными органами налоговой полиции и налоговыми органами, разрешаются вышестоящими органами налоговой полиции и вышестоящими налоговыми органами. В случае разногласий между указанными ведомствами решение по предмету спора принимается Министерством финансов Российской Федерации, а при несогласии одной из сторон с указанным решением окончательное решение принимает Высший арбитражный суд Российской Федерации. Высший арбитражный суд Российской Федерации принимает материалы по указанным спорам к своему производству в первоочередном порядке. Действия сотрудников налоговых инспекций и налоговой полиции могут быть обжалованы гражданами и юридическими лицами в вышестоящие органы налоговой полиции, прокуратуру или суд.

Для обжалования решений и действий налоговых инспекций и органов налоговой полиции по обращению взыскания недоимок на имущество могут быть следующие основания:

– когда обращение взыскания на имущество должника, если иной порядок не предусмотрен федеральным законом или договором, производится до получения взыскателем либо лицом, осуществляющим взыскание, отметки банка, осуществляющего обслуживание расчетного (текущего) счета должника, о недостаточности денежных средств должника для удовлетворения требований взыскателя;

– когда должнику не вручено письменное требование о погашении задолженности, содержащее уведомление о предстоящем обращении взыскания на имущество должника при условии неисполнения данного требования;

– в случаях принятия решения об обращении взыскания на имущество должника, если иное не предусмотрено федеральным законом, позднее чем в 5-дневный срок со дня вручения должнику требования о погашении задолженности;

– когда наложение административного ареста на имущество должника лицом или органом налоговой полиции производится позднее чем в месячный срок со дня вручения должнику требования;

– когда задолженность была погашена должником до наложения административного ареста;

– когда при обращении взыскания на имущество должника, если к моменту принятия решения о реализации имущества, на которое обращено взыскание, арбитражным судом возбуждено производство по делу о несостоятельности (банкротстве) должника, до рассмотрения арбитражным судом вопроса о несостоятельности (банкротстве) должника по существу производилась реализация имущества должника;

– когда продажа имущества осуществлялась с нарушением гражданских, гражданско-процессуальных и иных норм;

– в случаях неисполнения требований, установленных Временным положением о порядке обращения взыскания на имущество;

– когда обращение взыскания на имущество организаций осуществлялось с нарушением и других норм действующего законодательства.

Вместе с тем следует знать, что вред, причиненный гражданину или юридическому лицу в результате незаконных действий налоговых инспекций и органов налоговой полиции по обращению взыскания недоимок на имущество либо должностных лиц этих органов, подлежит возмещению. Соответственно нанесение вреда должно быть документально подтверждено. Вред возмещается за счет средств соответствующей казны Российской Федерации, казны субъекта Российской Федерации или казны муниципального образования (ст. 1069 ГК РФ). От имени казны выступают соответствующие финансовые органы, если эта обязанность не возложена на другой орган юридическое лицо или гражданина.

**Заключение**

Порядок привлечения к ответственности по результатам применения иных, за исключением выездной налоговой проверки, форм налогового контроля в НК РФ не установлен.

Налогоплательщики (налоговые агенты) привлекаются к ответственности по результатам иных, кроме выездной налоговой проверки, форм налогового контроля незаконно, так как порядок получения и оформления доказательств и привлечения их к ответственности установлен в НК РФ только по результатам выездной налоговой проверки, а положения пункта 2 статьи 50 Конституции РФ и пункта 1 статьи 108 НК РФ предусматривают получение доказательств совершения налоговых правонарушений и привлечение к ответственности за их совершение только в установленном законом порядке. Отсутствие в законе такого порядка исключает привлечение лица к ответственности.

В решении о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения излагаются обстоятельства совершенного налогоплательщиком налогового правонарушения, как они установлены проведенной проверкой; документы и иные сведения, которые подтверждают указанные обстоятельства; доводы, приводимые налогоплательщиком в свою защиту, и результаты проверки этих доводов; решение о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности за конкретные налоговые правонарушения с указанием статей Налогового Кодекса, предусматривающих данные правонарушения и применяемые меры ответственности.

Решение о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения может быть обжаловано в вышестоящий налоговый орган или оспорено в арбитражном суде.

**Список литературы**

* 1. Е.В. Овчарова, Журнал "Налоговед";
  2. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть 1. Часть 2. – М.: «ЮРКНИГА», 2008.
  3. Налоговый учет/ И.В. Абрамова, Р.Ф. Князев, М.П. Кочкин, Л.И. Малявкина, Н.И. Шишкоедова. - М.: ЗАО «Издательский Дом «Главбух», 2009.
  4. Налоги и налогообложение: Учеб. Пособие/Под ред. Б.Х. Алиева. - М.: Финансы и статистика, 2008.
  5. Налоговое право России: Учебник для вузов /под ред., проф. Ю.А. Хрохина. – М.: Издательство НОРМА, 2003.