Министерство общего и высшего образования РФ

Ярославский Государственный Университет им. Демидова

Курсовая работа по дисциплине "Финансовое право"

Тема:

Производство по делам о налоговых

правонарушениях

Выполнил студент 2 курса

Юридического факультета

Д.о. Группа 24

Слуцкер Д.А.

Научный руководитель

Д.ю.н., профессор,

Лушникова М.В.

Ярославль 1999

## Содержание

Содержание 2

Вступление 3

Введение 5

Налоговый контроль 6

Производство при выездной проверке 6

Выездная проверка 6

Рассмотрение материалов проверки и вынесение решения. 14

Исполнение решения 17

Обжалование действий и решений. 20

Производство при камеральной проверке 21

Камеральная проверка 21

Рассмотрение материалов проверки и вынесение решения 27

Основание производства 27

Сроки производства 29

Содержание производства 31

Исполнение решения 35

Физические лица. 35

Организации. 37

Обжалование решения 39

Сравнительная таблица камеральной и выездной налоговых проверок. 42

Заключение 43

Список использованной литературы: 44

### Вступление

С 1 января 199 года вступил в действие новый Налоговый Кодекс РФ. Именно с введением данного кодекса, как своеобразной налоговой конституцией, связано перспективное развитие налоговой системы Российской Федерации. По замыслу его авторов, Налоговый Кодекс должен четко определять правовой статус налогоплательщиков, налоговых органов, налоговых агентов, кредитных учреждений, то есть всех участников налоговых отношений. Налоговый кодекс должен четко определить основные положения по определению налогов, налоговых обязательств, обеспечение мер по их выполнению, ведению учета поступающих финансовых ресурсов, привлечение налогоплательщиков к ответственности за налоговые правонарушения м обжалование действий и решений должностных лиц налоговых органов.

Не везде и не в полной мере разработчикам Налогового Кодекса удалось это сделать. Однако надо указать на то, что многие положения Кодекса сами по себе являются революционными. Например такие принципы как толкование неразрешимых противоречий законодательства о налогах в пользу налогоплательщика (ч.7 статьи 3 НК), возложение обязанность доказывания виновности налогоплательщика в совершении правонарушения на налоговые органы (ч.6 статьи 108 НК). Многие положения налогового законодательства, ранее регулировавшихся на уровне судебной практики или подзаконных актов, также нашли закрепление в Кодексе, например дефиниция налога (статья 8 НК), определение момента, с которого обязанность по уплате налога считается исполненной (статья 45 НК).

Налоговый Кодекс впервые на законодательном уровне закрепляет процедуры, которые ранее регулировались налоговыми органами самостоятельно, что порождало злоупотребления правом и негативно отражалось и на авторитете самих налоговых органов.

Итак, главная задача Кодекса – это законодательно установление "правил игры", которые позволили ли бы зарождающейся рыночной экономике стать вполне цивилизованной, а не "дикой", как это происходит в отсутствие должной регламентации, которые позволили ли бы разрешить много вопросов как со стороны государства, так и со стороны налогоплательщиков, а экономике стабильно развиваться, работая на укрепление экономической безопасности страны.

Одной из важных задач Кодекса является устранение многочисленных противоречий, накопившихся в налоговом законодательстве в последнее время, устранение его казуистичности, противоречивости.

Целью же данной работы было рассмотрение Кодекса с точки зрения его монолитности, стройности, четкости построения правовых норм в части, касающейся таких важных отношений как проведение налогового контроля и дальнейшее с ним связанное привлечение налогоплательщика к налоговой ответственности. Именно привлечение налогоплательщика к налоговой ответственности является крайне важным для анализа как правоотношение, с точки зрения устранения, или, напротив, наличия произвола в действиях налоговых органов, а, следовательно, и государства, а также с позиции обязательного наступления неблагоприятных последствий для нарушителей или возможность от них "уйти". Именно это в дальнейшем и будет определять по какому пути в рамках государственного строительства идет развитие: правового государства, или же государства правового нигилизма. Именно от этого будет зависеть "налоговая судьба" тех, кто добросовестно уплачивает налоги.

В работе делается попытка толкования норм Кодекса, недостаточно четко, по мнению автора, регламентирующих данную процедуру, попытка устранения противоречий и пробелов путем толкования норм Кодекса и законодательства о налогах, делается попытка решения проблем, которые могут возникнуть при правоприменительной деятельности.

При написании работы, вследствие новизны законодательства, обобщение правоприменительной практики не использовалось. Также, вследствие слабой разработанности данной темы в науке, специальная литература не использовалась, нормативный материал анализировался автором самостоятельно.

## Введение

Производство по делам о налоговых правонарушениях определяется в статье 101 НК РФ как вынесение решения по результатам налоговой проверки. Представляется, что производство по делам о налоговых правонарушениях представляет собой деятельность налоговых органов по выявлению налоговых правонарушений, применению налоговой ответственности, взысканию подлежащих уплате недоимок по суммам налогов, то есть функции налоговых органов связанные с налоговым контролем и с применением налоговой ответственности. Именно поэтому в НК производство по делам о налоговых правонарушениях входит в главу 14 - налоговый контроль. Невозможно рассматривать налоговый контроль в отрыве от применения налоговой ответственности. Кроме того, с производством по делам о налоговых правонарушениях связан и такой элемент как обжалование решений и действий налоговых органов по принудительному взысканию сумм недоимок, наложению ареста на имущество и других действий и решений. Поэтому анализ производства по делам о налоговых правонарушениях возможен только в свете деятельности налоговых органов, предшествующей производству, а также с ней связанного налогового контроля.

Таким образом, можно определить производство по делам о налоговых правонарушениях как предписанную законом деятельность налоговых органов по выявлению налоговых правонарушений, применению налоговой ответственности за их совершение, взысканию недоимок по налогу, а также деятельность по обеспечению исполнения обязанности по уплате налогов и сборов.

Эта деятельность налоговых органов и представляет собой предмет исследования данной работы. Она состоит из следующих стадий:

1. Налоговые проверки;
2. Рассмотрение материалов проверки и вынесение решения;
3. Исполнение решения;
4. Обжалование решения.

Поскольку выявление налоговых правонарушений и их расследование производятся в ходе налоговой проверки, то эти два этапа можно объединить в один и рассматривать именно в рамках налоговой проверки. Из-за особенностей процедуры, присущих каждому виду проверки и связанных с ними последующих процессуальных действий, в целях настоящей работы будем последовательно рассматривать производство по делам о налоговых правонарушениях при выездной, затем при камеральной налоговой проверке.

## Налоговый контроль

"Налоговое расследование является частью налогового контроля, то есть осуществляется в ходе проверки деятельности налогоплательщика.

Началу налогового расследования предшествует получение информации о деянии, содержащем в себе признаки налоговых правонарушений. Однако, чаще всего налоговое расследование проводится без предварительной информации, а выявление налоговых правонарушений и сбор информации о них как правило совпадают. Это означает, что если в ходе налоговой проверки были обнаружены нарушения налогового законодательства, то данная проверка и признается налоговым расследованием"[[1]](#footnote-2).

Статья 87 НК предусматривает два вида налоговых проверок: камеральные и выездные, различающиеся по различным основаниям. Приступим к их анализу.

## Производство при выездной проверке

### Выездная проверка

**Субъектами** выездной налоговой проверки в соответствии с ч.1 статьи 87 НК являются следующие налогоплательщики:

* организации;
* их филиалы и представительства;
* налоговые агенты;
* физические лица, зарегистрированные в качестве индивидуальных предпринимателей.

Детальное рассмотрение данных категорий налогоплательщиков производится во второй части настоящей работы, при рассмотрении субъектов камеральной налоговой проверки. В письме от 02.03.1999 министерство по налогам и сборам разъясняет, что филиалы и представительства являются плательщиками налогов и сборов независимо от того, зарегистрированы они в качестве таковых или нет[[2]](#footnote-3).

**Объектом** проверки являются документы и предметы, находящиеся у налогоплательщика, а также объекты, которыми владеет налогоплательщик. В статье 91 НК говорится о "территории или помещении *налогоплательщика*", то есть таких территории или помещении, которые принадлежат налогоплательщику на праве частной собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления или на ином законном основании. То есть, как следует из статьи 91 НК, речь идет о титульном владении. Однако, необходимо сказать, что объектом налоговой проверки должны признаваться в соответствии с абзацем 6 ч.1 статьи 31 НК и такие объекты, которыми налогоплательщик владеет и на незаконном основании, если их использование порождает у налогоплательщика обязанность по уплате и (или) исчислению налога.

**Основанием** проверки в соответствии с ч.1 статьи 89 НК является решение руководителя налогового органа или его заместителя. НК ничего не говорит о моменте принятия такого решения, однако предварительно нужно указать на следующие обстоятельства.

Частью 2 статьи 89 предусматривается, что выездная проверка может проводиться не чаще одного раза в год и не может продолжаться более двух месяцев. Однако ч.3 статьи 87 предусматривает, что "Запрещается проведение налоговыми органами повторных выездных налоговых проверок по одним и тем же налогам, подлежащим уплате или уплаченным налогоплательщиком за уже проверенный налоговый период, за исключением …". Итак, статья 87 говорит о запрете проведения повторных в течение года налоговых проверках в отношении конкретных налогов, статья же 89 позволяет утверждать не только о конкретном налоге, но и о конкретном налогоплательщике. Данное противоречие по нашему мнению должно решаться на основании ч.7 статьи 3 в пользу налогоплательщика, то есть данная норма должна трактоваться как запрет повторной в течение года проверки не только в отношении конкретного налога, но и конкретного налогоплательщика в целом. Это соответствует и общим принципам целесообразности: при настоящей системе налогообложения, когда организации и предприниматели исчисляют и уплачивают не один десяток налогов, при условии проверки деятельности налогоплательщика в течение двух месяцев по каждому налогу, проверка может длиться круглогодично (!), что, безусловно, явится дестабилизирующим фактором в работе многих налогоплательщиков, а, следовательно, и экономики в целом. В этом случае искажается регулирующая функция налога, а работа налоговых органов будет оказывать негативное воздействие на экономику в целом.

Итак, с учетом положений статей 87 и 89 НК можно утверждать, что нет определенного срока для вынесения решения о назначении выездной налоговой проверки, но она должна быть назначена не ранее одного года с момента окончания предыдущей выездной налоговой проверки, и может длиться не более двух месяцев, а в исключительных случаях, устанавливаемых вышестоящим налоговым органом, не более трех месяцев.

НК не устанавливает обязанности налоговых органов предварительного предупреждения налогоплательщика о проведении налоговой проверки. Так же как и при камеральной проверке, ею может быть охвачено не более трех лет деятельности налогоплательщика, предшествующих году проведения проверки.

Исключением из этого правила являются в соответствии с ч.3 статьи 87 и ч.3 статьи 89 НК являются случаи, когда выездная проверка проводится в связи с реорганизацией или ликвидацией организации налогоплательщика либо в порядке контроля вышестоящим налоговым органом деятельности налогового органа, производившего проверку.

**Проверяющие** субъекты в соответствии с ч.4 статьи 89 – это уполномоченные должностные лица налоговых органов.

Итак, можно дать определение выездной налоговой проверки как проверки деятельности налогоплательщика, путем проверки объектов и документов, находящихся у налогоплательщика, служащих основанием для исчисления и уплаты налога, а также проведение при этом разрешенных законом процессуальных действий.

**Проведение проверки.** Поскольку проведение проверки неразрывно связаны с местом нахождения налогоплательщика и (или) его объектов, особую важность приобретает обеспечение доступа налоговых органов в имущественные комплексы налогоплательщика, разграничение законного и незаконного доступа налоговых органов в них, четкое определение допустимого поведения налоговых органов.

Итак, начало проверки отождествляется с моментом вынесения решения руководителя налогового органа или его заместителя (в дальнейшем – руководителя) о назначении налоговой проверки. Поскольку для обеспечения доступа на территорию или в помещение налогоплательщика проверяющие должны предъявить как служебное удостоверение, так и оригинал постановления руководителя налогового органа о назначении проверки, необходимо, чтобы оно (постановление) было составлено надлежащим лицом с соблюдением всех реквизитов и времени его составления.

После предъявления соответствующих документов налогоплательщик обязан допустить проверяющих на территорию, в помещение. Исключение составляет случай, когда для извлечения прибыли используется жилое помещение. В данном случае необходимо руководствоваться статьей 25 Конституции РФ, ч.5 статьи 91 НК. То есть налоговые органы могут воспользоваться своим правом истребовать документы у налогоплательщика (статья 93 НК), если они есть или должны быть в наличии у налогоплательщика, а также правом самостоятельно исчислить суммы подлежащих уплате налогов или недоимок по ним в соответствии с абзацем 7 ч.1 статьи 31 НК. Право обращаться в суд для вынесения последним решения о доступе налоговых органов в жилые помещения в связи с проведением налоговой проверки Кодексом **не** предусмотрено.

При проведении выездной налоговой проверки допускаются следующие действия налоговых органов:

1. инвентаризация имущества налогоплательщика (абз.6 ч.1 статьи 31 и ч.3 статьи 89 НК);
2. осмотр (обследование) территорий, помещений, используемых для извлечения дохода либо связанных с содержанием объекта налогообложения (абз.6 ч.1 статьи 31 и статья 92 НК);
3. изъятие (выемка) документов (абз.3 ч.1 статьи 31 и статья 94 НК);
4. истребование документов (абз.1 ч.1 статьи 31 и статья 93 НК);
5. привлечение свидетеля (абз.13 ч.1 статьи 31 и статья 90 НК);
6. арест имущества как способ обеспечения обязанности по уплате налога (статья 77 НК);
7. привлечение эксперта, специалиста, переводчика (абз.12 ч.1 статьи 31 и статьи 95, 96, 97 НК соответственно).

Необходимо обратиться к праву (5) налоговых органов на привлечение свидетеля. Ответственность свидетеля за неявку или отказ от дачи свидетельских показаний предусмотрена статьей 128 НК: "Неявка либо уклонение от явки без уважительных причин лица, вызываемого по *делу о налоговом правонарушении* в качестве свидетеля, …". Однако возбуждение дела о налоговом правонарушении происходит на стадии рассмотрения результатов проверки и вынесения решения, поэтому говорить о свидетельских показаниях, так же как и при камеральной проверке, на стадии выездной налоговой проверки нельзя. Такие сведения нельзя признать свидетельскими показаниями, и ответственность, предусмотренная статьей 127 не должна наступать. Более того, показания, полученные на данной не могут применяться в соответствии с ч.2 статьи 50 Конституции РФ при обращении налоговых органов с иском суд. Также в соответствии со статьей 51 Конституции РФ необходимо ограничить круг лиц, против которых у налогоплательщика есть право не свидетельствовать.

Рассматривая право (7) налоговых органов на привлечение эксперта, специалиста, переводчика, необходимо отдельно остановиться на каждом из них.

**Эксперт** может быть привлечен для участия в выездной налоговой проверке. Экспертиза назначается постановлением лица налогового органа, осуществляющего выездную налоговую проверку. Не вдаваясь в детали проведения экспертизы, регламентируемые статьей 95 НК, необходимо обратить внимание на следующее. В части 8 данной статьи сказано: "Если эксперт при производстве экспертизы установит имеющие значение для *дела* обстоятельства, по поводу…". Представляется, что в данном случае речь идет также о деле о налоговом правонарушении, которое появляется также лишь на следующей стадии, хотя бы и ответственность, установленная статьей 129 НК, предусмотрена за отказ в проведении проверки.

**Специалист,** как лицо, обладающее специальными знаниями и навыками, может быть привлечен налоговыми органами в соответствии со статьей 96 для участия в проведении конкретных действий по осуществлению налогового контроля. Отметим, что законодатель не определяет ни точного, ни даже примерного перечня "конкретных действий". Как и при участии свидетеля, в ч.1 статьи 96 НК идет речь о некоем "деле", которое также нельзя трактовать иначе, как дело о налоговом правонарушении, со всеми вытекающими из этого последствиями.

**Переводчик** в соответствии со статьей 97 НК может быть привлечен в необходимых случаях для участия в действиях по осуществлению налогового контроля. Переводчиком является не заинтересованное в исходе "дела" лицо, владеющее языком, знание которого необходимо для перевода. Видимо, речь также идет о деле о налоговом правонарушении. В соответствии с ч.3 данной статьи переводчик обязан явиться по вызову назначившего его должностного лица налогового органа и точно выполнить порученный ему перевод. Законодатель не дает нам расшифровки понятия "точно", как не дает и порядка вызова и назначения переводчика, не определяет круга лиц, из которых возможно назначение переводчика, сроков и порядка выполнения перевода. Законодатель говорит, в отличие от нормы, касающейся специалиста, не о конкретных действиях, а лишь о действиях, в участии в которых может быть привлечен переводчик. Законодатель молчит и в вопросе о возможности привлечения переводчика одновременно и в качестве свидетеля, по аналогии со статьей 96 НК.

При осуществлении действий 1, 2, 3, 6 НК предусматривает обязательное составление протокола и участие понятых. Требования, предъявляемые к протоколу, изложены в статье 99 НК, в пп.7 ч.2 которой также говорится о существенных для *дела* фактах и обстоятельствах. Требования, предъявляемые к участию понятых, предусмотрены статьей 98, в ч.3 которой они определяются как любые не заинтересованные в исходе *дела* физические лица.

**Суммируя** вышесказанное, можно сказать следующее. Законодатель предусматривает в ходе проведения выездной налоговой проверки осуществление определенных действий, которые неразрывно связывает с производством по делу о налоговом правонарушении, забывая, однако, что последнее является не средством налогового контроля, а процессуальным действием по привлечению налогоплательщика к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения, хотя сама налоговая проверка, несомненно, является одним из средств налогового контроля. Однако признать совершение налогового правонарушения на стадии налоговой проверки – значит нарушить принцип, изложенный в ч.6 статьи 108 НК: " Каждый налогоплательщик считается невиновным в совершении налогового правонарушения, пока его виновность не будет доказана в предусмотренном федеральным законом порядке и установлена вступившим в законную силу решением суда". То есть признание этого означает объективное вменение совершения налогового правонарушения. Именно поэтому законодатель и "скатывается" к вышеизложенным "уловкам" при определении указанных действий, неизбежно приходит к противоречиям в определении той или иной процедуры и налоговой проверки в целом. По нашему мнению, решение этой проблемы в принципе возможно двумя способами: подтверждением принципа объективного вменения или "переносом" вышеуказанных действий в стадию производства по делам о налоговых правонарушениях. Поскольку первое невозможно по причине привлечения к налоговой ответственности только при наличии всех признаков состава налогового правонарушения и других условий, которые устанавливаются лишь на стадии рассмотрения материалов проверки и вынесения решения, следовательно, решением может являться допустимость осуществления указанных действий только на этой стадии. И как следствие этого, должно произойти расширение временных рамок для проведения указанных действий.

**Инвентаризация** имущества налогоплательщика и **осмотр** территории и помещений налогоплательщика в соответствии с ч.3 статьи 89 могут быть произведены должностными лицами, осуществляющими налоговую проверку, в порядке, предусмотренном статьей 92 НК. Основанием для проведения указанных действий является решение лица, осуществляющего проверку. Целью этих действий в соответствии с ч.1 статьи 89 является выяснение обстоятельств, имеющих значение для полноты проверки, а также выяснение соответствия фактических данных данным, отраженным в регистрах бухгалтерского учета и данным, отраженным в налоговой отчетности, представленной налогоплательщиком.

**Выемка** (изъятие) документов предусмотрена ч.3 статьи 31 НК. В соответствии с ней изыматься должны документы, свидетельствующие о совершении налоговых правонарушений, в случаях, когда есть достаточные основания полагать, что эти документы будут уничтожены, сокрыты, изменены или заменены. Выемка производится на основании мотивированного постановления должностного лица налогового органа, осуществляющего налоговую проверку, утверждаемого руководителем соответствующего налогового органа. Порядок проведения выемки устанавливается статьей 94 НК. Представляется, что определение документов подлежащих изъятию, как документов, свидетельствующих о совершении налоговых правонарушений, является слишком узким, поскольку у налогоплательщика есть интерес в сокрытии и других документов, свидетельствующих о ведении деятельности налогоплательщиком, о получении им дохода, что, правда само по себе является правонарушением.

**Результатом проверки** является акт выездной налоговой проверки (далее – акт). Акт составляется уполномоченными должностными лицами. Поскольку акт является завершением проверки, он должен быть составлен в сроки, установленные для проведения проверки, то есть в течение двух месяцев с момента вынесения решения о назначении проверки.

В акте должны быть указаны документально подтвержденные факты налоговых правонарушений, выявленные в ходе проверки, или отсутствие таковых, а также выводы и предложения проверяющих по устранению выявленных нарушений и применению санкций за нарушение законодательства о налогах и сборах. Указанные предложения оформляются в виде извещения об уплате сумм недоимок по налогам, пеней, устранении выявленных нарушений, которое включено в акт и вручается вместе с ним налогоплательщику под расписку. В случае, если налогоплательщик уклоняется от получения, об этом составляется соответствующий акт, дата составления которого и считается датой вручения акта налоговой проверки. В случае же, если указанные документы направляются налогоплательщику по почте, то датой их получения налогоплательщиком считается шестой день с момента отправки их налоговыми органами. Налоговый орган, по нашему мнению, обязан отправить указанные документы не позднее дня завершения налоговой проверки. Составление таких актов не является обязанностью налоговых органов, если в результате проверки в деяниях налогоплательщика не выявлено признаков состава налогового правонарушения, в противном случае их составление и вручение акта является обязательным. То есть, если выездная проверка не заканчивается составлением в указанные сроки акта и извещения об уплате налога, то право соответствующих налоговых органов на привлечение налогоплательщика к налоговой ответственности и может быть реализовано только вышестоящими налоговыми органами в порядке деятельности по проверке работы подчиненных им налоговых органов.

В соответствии с ч.5 статьи 100 НК налогоплательщику во всех случаях предоставляется двухнедельный с рок с момента, когда он получил или должен был получить акт налоговой проверки, для представления налоговым органам письменных возражений по акту налоговой проверки в целом или отдельным его положениям.

### Рассмотрение материалов проверки и вынесение решения.

В соответствии с ч.6 статьи 100 НК двухнедельный срок до начала рассмотрения руководителем налогового органа материалов проверки должен соблюдаться в любом случае. По истечении которого (то есть не ранее и не позднее указанного срока) руководитель налогового органа в соответствии с ч.6 статьи 100 НК обязан приступить к рассмотрению материалов налоговой проверки. Рассмотрение акта выездной налоговой проверки производится в течение *не более* четырнадцати дней. О времени и месте рассмотрения в соответствии с ч.7 статьи 100 НК налоговый орган обязан известить налогоплательщика заблаговременно и рассматривать указанные материалы в присутствии налогоплательщика, либо его представителей, при условии, что последний представил письменные возражения по акту налоговой проверки. Однако, представляется, что заблаговременное извещение налогоплательщика должно осуществляться налоговыми органами в любом случае для обеспечения права налогоплательщика представлять свои интересы в налоговых правоотношениях лично либо через своего представителя, предусмотренного пп.6 ч.1 статьи 21 НК. Кроме того необходимо законодательно определить понятие "заблаговременности" в смысле статьи 100 НК, поскольку это "заблаговременное извещение" будет происходить именно за счет времени, предоставленного налогоплательщику для представления письменных возражений.

НК не устанавливает какого-либо специального акта, которым оформлялось бы это рассмотрение; его начало, протекание и окончание связано лишь со сроком в четырнадцать дней. То есть рассмотрение может быть произведено как на 15 день после получения акта налогоплательщиком, так и на 28 день. Не регламентируется Кодексом и процедура рассмотрения материалов проверки. Представляется, что, если руководитель не известил налогоплательщика об окончании рассмотрения материалов налоговой проверки, таким моментом должен признаваться четырнадцатый день по истечении двухнедельного срока для представления возражений. Однако окончание рассмотрения может произойти и ранее указанного срока, ибо таким моментом может признаваться момент объявления руководителя налогового органа об окончании рассмотрения материалов проверки. Целью же рассмотрения материалов налоговой проверки является полное и всестороннее выяснение всех обстоятельств деятельности налогоплательщика, с которыми проверяющие должностные лица связывают привлечение налогоплательщика к налоговой ответственности.

Статья 101 НК ч.1 устанавливает, что по результатам рассмотрения материалов проверки руководитель налогового органа в течение десяти дней выносит решение. НК не дает однозначного ответа на вопрос, в какой момент начинается отсчет этих десяти дней. В словаре[[3]](#footnote-4) находим такое определение термина "результат". Результат – конечный итог, ради которого осуществляется какое-либо действие; последствие, то, что является следствием какого-либо действия, явления." Таким образом результатом признается то, что непосредственно, то есть без промежуточных звеньев и с внутренней необходимостью вытекает из какого-либо действия, и, можно признать, что вынесение решения должно производиться сразу же по окончании рассмотрения материалов проверки, то есть десятидневный срок начинает течь с момента либо объявления руководителем налогового органа об окончании рассмотрения материалов налоговой проверки либо истечения двадцати восьми дней с момента получения налогоплательщиком акта.

Как и при камеральной проверке руководитель вправе вынести одно из трех решений, момент вынесения которого необходимо признать моментом привлечения налогоплательщика к налоговой ответственности.

При рассмотрении данного вопроса необходимо обратиться к понятию финансовой ответственности под которой понимается дополнительное обременение, которое возлагается на налогоплательщика за нарушение налогового законодательства. С этой позиции решениями, затрагивающими привлечение налогоплательщика к налоговой ответственности, в строгом смысле можно считать только решения о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности либо об отказе в таком привлечении. Кроме того, решение о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля не может являться имеющим отношение к привлечению к налоговой ответственности по определению.

Исходя из вышесказанного можно утверждать, что в течение десяти дней должно быть вынесено либо решение о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности либо об отказе в нем независимо от вынесения решение о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля, поскольку в противном случае становится неопределенным срок привлечения налогоплательщика к налоговой ответственности, что позволит налоговым органам фактически дать возможность налогоплательщику избежать привлечения к налоговой ответственности по причине истечения срока давности.

При вынесении решения о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности составляется постановление, в котором, как и при камеральной проверке должны быть указаны обстоятельства совершения налогоплательщиком налогового правонарушения, результаты проведенной проверки, доводы налогоплательщика и результаты их проверки, непосредственно решение о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности, указание на конкретные правонарушения и применяемая санкция за каждое из них.

Одновременно, в соответствии с ч.3 и 4статьи 101 составляется и направляется налогоплательщику требование об уплате недоимки по налогу, пеней, сумм налоговых санкций, а также об устранении выявленных нарушений. В соответствии с ч.4 статьи 101 указанные документы считаются полученными налогоплательщиком либо в момент расписки в их получении либо по истечении шести дней после отправки его заказным письмом.

### Исполнение решения

**В отношении предпринимателей** взыскание всех сумм: как недоимки, так и налоговой санкции производится в судебном порядке. В отношении недоимки в соответствии с ч.3 статьи 48 НК установлен шестимесячный срок для обращения с исковым заявлением в суд о ее взыскании за счет имущества налогоплательщика с момента истечения срока исполнения требования. По нашему мнению в данном случае речь идет о требовании в том значении, в котором оно употребляется в рамках данной работы. Порядок обращения взыскания недоимки по налогу и пеней регламентируется ч.7 статьи 48 НК. Пени должны начисляться лишь на сумму недоимки по налогу.

Обращение производится в арбитражный суд в соответствии с арбитражно-процессуальным законодательством РФ. Для обращения в суд с иском о взыскании санкции предусмотрен более короткий пресекательный срок: два месяца с момента обнаружения и составления соответствующего акта. При толковании закона можно предположить, что таких актов может быть два: постановление о привлечении к налоговой ответственности и акт налоговой проверки. Поскольку в последнем случае сокращается давностный срок привлечения налогоплательщика к налоговой ответственности, так как моментом привлечения является именно вынесение такого решения, то данное противоречие в соответствии с ч.7 статьи 3 необходимо решить в пользу приравнивания этого момента к вынесению решения о привлечении налогоплательщика к ответственности. С этого момента и должен начинаться пресекательный срок.

Это подтверждается и ч.1 статьи 104, где говорится: "После вынесения решения…о взыскании… налоговой санкции,…", та же формулировка и в статье 115: "Давность взыскания налоговой санкции". Таким образом эту давность можно четко связать с постановлением о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения, но не с моментом составления акта налоговой проверки.

Еще одним важным моментом является то, что до обращения в суд налоговый орган обязан предложить налогоплательщику уплатить налоговую санкцию в добровольном порядке, направив соответствующее требование. Должен ли налоговый орган кроме требования об уплате налога направлять еще и предложение о добровольной уплате налоговой санкции? Грамматически толкуя абз.2 ч.1 статьи 104 можно сказать, что данное предложение и требование об уплате недоимки все же могут быть соединены в одном документе. Однако, если предположить, что данное предложение и требование тождественны, то остается неясной цель выделения в абз.2 ч.1 статьи 104 данного предложения о добровольной уплате санкции как самостоятельного.

Абзац 2 ч.6 статьи 69 обязывает налоговые органы к составлению соответствующего акта в случае, если руководитель или законный представитель налогоплательщика уклоняются от получения требования, дата составления которого признается датой направления требования. Однако же, предложение второе части 4 статьи 101 НК обязывает налоговые органы не составлять соответствующий акт, а направлять его (требование) заказным письмом.

Оценивая сроки направления требования налогоплательщику, можно сказать, что абз.1 статьи 70 обязывает сделать это не позднее десяти дней до наступления последнего срока уплаты налога, если иное не предусмотрено Кодексом, что не соответствует содержанию требования, поскольку начисление пеней, указываемое в требовании, связано именно с пропуском данного срока. По нашему мнению, до истечения данного срока должно направляться не требование, а извещение об уплате налога.

Абзац 2 обязывает направить требование, выставляемое по результатам вынесения решения налоговым органом (производства) в течение десяти дней с момента его вынесения. Таким образом, если сопоставлять это с абз.2 ч.6 статьи 69 НК, то можно предположить, что обязанность налогового органа будет выполнена, если налоговый орган в течение десяти дней всего лишь составит акт об уклонении представителя налогоплательщика от получения требования.

Считаем, что это не так, поскольку нарушалось бы право налогоплательщика на получение копии акта налоговой проверки и решений налогового органа, а также требования об уплате налога, предусмотренное пп.9 ч.1 статьи 21 НК. Закрепленное также в статье 24 Конституции, это право должно быть подкреплено обязанностью налоговых органов направления требования заказным письмом. При этом, правда, не ясна целесообразность составления акта, предусмотренного абз.2 ч.6 статьи 69, поскольку направление требования вполне может быть подтверждено документом организации связи.

Считаю, что с точки зрения налогового органа данный десятидневный срок направления требования велик, поскольку он автоматически включается в пресекательный срок, установленный для обращения в суд с иском о взыскании санкции. Если к этому сроку прибавить шесть дней для получения требования налогоплательщиком и еще, например, семь дней для исполнения требования (пропуск срока исполнения требования или отказ налогоплательщика от уплаты соответствующей суммы является в соответствии с абз.3 ч.1 статьи 104 обязательным предварительным условием обращения в суд), то получаем суммарный двадцатитрехдневный срок, который автоматически включается в двухмесячный и в итоге может поставить под вопрос привлечение лица к налоговой ответственности по основанию истечения сроков, других обстоятельств, например устранения законодателем ответственности за совершение правонарушения.

Как и при камеральной проверке одновременно с подачей искового заявления о взыскании налоговой санкции, может быть направлено ходатайство о наложении ареста на имущество налогоплательщика в порядке обеспечения искового заявления.

**В отношении организаций** рассмотренный выше судебный порядок исполнения решения предусмотрен для:

1. взыскания налоговой санкции;
2. взыскания недоимки по налогу, обязанность по уплате которого возникает, по мнению налогового органа, по причине неверной юридической квалификации сделки налогоплательщиком;
3. взыскания недоимки по налогу, обязанность по уплате которого возникает, по мнению налогового органа, по причине неверной юридической квалификации налогоплательщиком характера своей деятельности и статуса;
4. случая пропуска налоговым органом срока для вынесения решения о принудительном взыскании недоимки по налогу, указанном в ч.3 статьи 46 НК.

В отношении упомянутого выше срока можно сказать, что установлен временной период, в течение которого может быть принято данное решение: от момента истечения срока, установленного для уплаты налога и до прошествия десяти дней после истечения срока исполнения требования об уплате налога. Поскольку не удается точно уяснить о каком именно требовании с точки зрения законодателя идет речь, то в соответствии с ч.7 статьи 3 НК считаем, что это требование употребляется в том значении, в каком оно применяется в данной работе, то есть после решения налогового органа о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности.

В остальных случаях взыскание недоимки по налогу и пеней производится в принудительном порядке путем направления инкассового поручения в банк в соответствии со статьей 46 НК или обращения взыскания на имущество налогоплательщика в соответствии со статьей 47 НК, в которых регламентируется порядок обращения такого взыскания. В последнем случае порядок обращения взыскания регламентируется также Законом РФ "Об исполнительном производстве".

### Обжалование действий и решений.

Статья 137 НК предусматривает право на обжалование. В соответствии с ч.1 данной статьи могут быть обжалованы неправомерные акты и деяния налоговых органов.

Не вызывает сомнений, что могут быть обжалованы акты и действия налоговых органов, предусмотренные законом, но произведенные с его нарушениями, или с нарушением процедуры для их принятия или производства. Однако и фактические деяния и (или) акты налоговых органов, поскольку не допускаются законом, в соответствии с принципом "запрещено все, что не разрешено", применяемом к государственным органам, также могут быть обжалованы.

## Производство при камеральной проверке

### Камеральная проверка

Детальная регламентация камеральной проверки дана в статье 88, а также частично в ч.1 и 2 статьи 87 НК. В соответствии с ч.1 статьи 88 камеральная проверка может быть определена как проверка деятельности налогоплательщика на основе налоговых деклараций и документов, представленных налогоплательщиком, служащих основанием для исчисления и уплаты налога, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа.

**Субъектами проверки** являются согласно ч.1 статьи 87 следующие категории налогоплательщиков:

* Организации;
* Физические лица;
* Физические лица, зарегистрированные в качестве индивидуальных предпринимателей без образования юридического лица.

Расшифровка данных понятий дается в ч.2 статьи 11 НК, где организациями признаются юридические лица, образованные в соответствии с законодательством Российской Федерации, а также иностранные юридические лица, компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правосубъектностью, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств, международные организации, их филиалы и представительства, созданные на территории Российской Федерации. При обращении к статье 19 НК, где дается дефиниция налогоплательщиков, невозможно уяснить, подлежат ли филиалы и представительства организаций включению в данную категорию, поскольку порядок выполнения ими обязанностей организаций по уплате налогов и сборов, указанный в ч.2 статьи 19 не определен. Однако, в данном случае можно обратиться к письму МНС, где дается разъяснение по данному вопросу.(См. сноску 2).

Кроме того, ими (налогоплательщиками) могут быть признаны налоговые агенты, обладающие в соответствии с ч.2 статьи 24 НК тем же объемом прав, что и налогоплательщики. Физические лица это – граждане РФ, иностранные граждане и лица без гражданства, на которых возложена обязанность по исчислению и уплате налога. Индивидуальными предпринимателями признаются физические лица, зарегистрированные в установленном порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, а также физические лица, самостоятельно осуществляющие на свой риск деятельность, направленную на систематическое получение дохода от оказания платных услуг, и не подлежащие регистрации в этом качестве в соответствии с законодательством РФ (в том числе частные нотариусы, частные охранники, частные детективы или иные физические лица, занимающиеся деятельностью, не отнесенной гражданским законодательством к предпринимательской), на которые возложена обязанность по уплате налогов и сборов.

**Проверяющими** субъектами являются уполномоченные лица налогового органа в соответствии с их служебными обязанностями. Очевидно, что если речь идет о должностных лицах налогового органа, то недопустимо осуществление налоговой проверки иными лицами, не состоящими на службе в налоговых органах в соответствии с Законом РФ "Об основах государственной службы".[[4]](#footnote-5)

**Объектами** проверки являются в соответствии с ч.1 статьи 88 НК налоговые декларации и документы, предоставленные налогоплательщиком и служащие основанием для исчисления и уплаты налога, а также другие документы о деятельности налогоплательщика, имеющиеся у налогового органа. Необходимо заметить, что указанные документы должны быть в наличии у налоговых органов, следовательно действия налоговых органов по проверке деятельности налогоплательщика на основании лишь сведений налоговой проверкой назвать нельзя. Они являются действиями по сбору информации и не влекут прав и обязанностей, возникающих при проведении проверки.

Возникает также необходимость определить что такое "документ" в смысле статьи 88 НК. Очевидно, что различные анонимные сведения, поступившие в распоряжение налоговых органов, а также "документы", оформленные без соблюдения всех установленных для них законом реквизитов, документами являться не будут и, следовательно, не могут рассматриваться как основание для проведения налоговой проверки, а также иметь доказательственную силу при проведении проверки.

Заметим, что основанием для исчисления и уплаты налога является не документ, а деятельность налогоплательщика, в результате которой и возникает обязанность по исчислению и уплате налога.

**Основанием** проверки можно считать текущую деятельность налоговых органов и выполнение должностными лицами налоговых органов своих должностных обязанностей. Какого-либо специального разрешения руководителя налогового органа или его заместителя не требуется.

**Проведение** **проверки** протекает как ряд взаимосвязанных и последовательных во времени действий налоговых органов. Поэтому важно на каждом из этапов проверки жестко установить сроки начала и окончания каждого из них, поскольку возникновение прав и возложение обязанностей в финансовом праве ставится в строгую зависимость от различных сроков. К сожалению, надо признать, что в отношении камеральной проверки НК не всегда дает возможность четко установить те или иные временные рамки этапов проверки.

Моментом начала проверки необходимо считать в соответствии со статьей 88 НК момент появления документов у налоговых органов, независимо от того, получены они до или по истечении отчетного периода. Сроки для проведения такой проверки ограничены двухмесячным сроком с вышеуказанного момента. Это означает, что, независимо от момента начала проверки, закончена она должна быть в течение двух месяцев. В этой связи особую важность играет доказывание (как со стороны налоговых органов, так и со стороны налогоплательщика) момента появления у налоговых органов указанных документов. Как впоследствии будет выяснено это может повлиять на юридическую силу действий и решений налоговых органов. Это положение является новеллой в российском налоговом законодательстве, в законодательстве других стран не предусмотрено. Этот срок представляется слишком коротким с учетом того, что камеральной проверке может быть подвергнута деятельность всех категорий налогоплательщиков.

Исключением из этого правила являются иные сроки, установленные законодательством о налогах и сборах.

В процессе налоговой проверки в соответствии с абзацем 13 ч.1 статьи 31 НК налоговыми органами могут вызываться в качестве свидетелей лица, которым могут быть известны обстоятельства, имеющие значение для проведения налогового контроля. Однако, показания таких "свидетелей", если в дальнейшем не будут ими подтверждены, в соответствии с ч.3 статьи 49 ГПК РФ и ч.2 статьи 52 АПК РФ, не могут иметь юридической силы при рассмотрении их судом, поскольку, по нашему мнению получены с нарушением закона. Не предусмотрена также и ответственность за отказ от дачи показаний в этом порядке. Они могут рассматриваться только как оперативные сведения.

Налоговым органам предоставлено право при проведении камеральных налоговых проверок привлекать специалиста, переводчика. Ответственность за отказ или уклонение которых от участия в проведении налоговой проверки предусмотрена в статье 129 НК. Особо следует сказать о том, что в статьях 96 и 97 переводчик и специалист определяются как лица, не заинтересованные в исходе дела. О каком деле идет речь? Представляется (поскольку иного не предусмотрено НК), что речь идет о деле о налоговом правонарушении. Здесь и кроется противоречие, поскольку на стадии налоговой проверки – мероприятии налогового контроля – речь не может идти о деле о налоговом правонарушении, поскольку производство по делам о налоговых правонарушениях (как было указано ранее) является следующей за налоговой проверкой стадией. Привлечение же эксперта предусмотрено статьей 95 НК только в случае выездной налоговой проверки.

При проведении проверки налоговые органы выявляют ошибки в заполнении документов, противоречия между сведениями, содержащимися в них, а также делают выводы о наличии или отсутствии фактов, свидетельствующих о совершении налоговых правонарушений.

В соответствии со статьей 93 НК у налоговых органов во всех случаях есть право истребовать у налогоплательщика документы, необходимые для проведения налоговой проверки. Статьей 127 НК установлена и ответственность за отказ или непредставление документов в соответствии с таким запросом. Однако запрашиваемые документы должны быть в наличии у налогоплательщика, иначе налицо отсутствие состава правонарушения, предусмотренного статьей 127 НК. Кроме того, ч.4 статьи 88 предусмотрено право налоговых органов истребовать у налогоплательщика дополнительные сведения, получать объяснения, которое не подкреплено санкцией за отказ в предоставлении этих сведений и, следовательно, является чисто декларативной нормой. И может быть применена выемка таких документов, но только лишь по отношению к организациям и предпринимателям, в рамках уже выездной налоговой проверки (статья 94 НК).

В соответствии с ч.5 статьи 88 НК налоговые органы на суммы доплат по налогам, выявленные по результатам камеральной проверки, направляют требование об уплате соответствующей суммы налога и пени. Необходимо определить, что является требованием на данной и последующих стадиях производства, как это указано в статьях 32, 69, 70, 76, 88, 101, 104.

**Требование** в соответствии со статьей 69 НК состоит в адресованном налогоплательщику или иному обязанному лицу письменном извещении о не-уплаченной сумме налога, а также об обязанности уплатить в установленный срок неуплаченную сумму налога и соответствующие пени.

Требование об уплате налога направляется налогоплательщику или иному обязанному лицу при наличии у них неисполненной обязанности по уплате налога.

Требование об уплате налога направляется налогоплательщику или иному обязанному лицу независимо от привлечения их к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах.

Анализируя текст данной статьи, можно прийти к выводу, что требование неразрывно связано с недоимкой, пенями. Это возможно только в том случае, если срок уплаты налога уже истек, поскольку это прямо предусмотрено в статье 75 НК, где дается понятие пеней. В этой связи представляется нелогичным указание законодателя в ч.1 статьи 70 НК о направлении требования не позднее десяти дней до наступления последнего срока уплаты налога. Считаем, что для избежания терминологической путаницы нужно разграничить понятия "требования" для каждой из стадий производства по делам о налоговых правонарушениях.

Итак, предложение налоговых органов об уплате сумм недоимок по налогу, адресованное в письменной форме налогоплательщику до истечения последнего срока уплаты налога, будем называть **"извещение об уплате налога"**. Предложение налоговых органов об уплате сумм недоимок по налогу, пеней, штрафных санкций, а также об устранении выявленных нарушений, адресованное в письменной форме налогоплательщику по истечении срока уплаты налога, и связанное с привлечением налогоплательщика к налоговой ответственности будем называть **"требование об уплате налога"**, независимо от позиции законодателя по данному вопросу. Существует, в соответствии с абзацем 2 ч.1 статьи 104 НК требование об уплате санкции, направляемое налогоплательщику после вынесения решения о привлечении его к налоговой ответственности, но до обращения с исковым заявлением в суд, которое мы будем называть **"предложение об уплате налоговой санкции в добровольном порядке".**

**Завершается** камеральная налоговая проверка составлением служебной или докладной записки, где излагаются результаты проверки, доводы налогоплательщиков, предварительные заключения специалистов, выводы проверяющих о применении налоговых санкций в случае нарушения налогового законодательства. НК ничего не говорит об обязательности такого акта, поэтому и сроки окончания проверки ставятся под опасность "размытия". Появляется опасность подлогов со стороны налоговых органов, нарушений прав налогоплательщиков.

Абзацем пятым статьи 88 НК предусматривается, что по окончании налоговой проверки, в случае выявления сумм доплат по налогам, налоговые органы направляют налогоплательщику извещение об уплате соответствующей суммы налога и пени. Поскольку норма носит для налоговых органов обязывающий характер, то постулируем обязательность направления извещения при обнаружении фактов недоимок по налогу. Поскольку же направление такого извещения производится по окончании проверки, то, в случае направления такого извещения, проверка считается законченной с момента направления такого извещения налогоплательщику. И, следовательно, дальнейшее исчисление сроков идет именно от этого момента, независимо от того, когда закончена проверка - до истечения двухмесячного срока с момента ее начала или по истечении такого срока.

### Рассмотрение материалов проверки и вынесение решения

#### Основание производства

Необходимо отметить, что привлечение к ответственности возможно только на основании производства, а последнее на основании такой формы налогового контроля как налоговые проверки. Однако перечень форм налогового контроля, приведенный в статье 82 НК является открытым. Означает ли это, что перечень оснований для привлечения налогоплательщика к налоговой ответственности открыт? Только ли на основании такой формы налогового контроля как налоговая проверка возможно возбуждение дела о налоговом правонарушении? Последнее становится понятным при рассмотрении такого состава налогового правонарушения как уклонение от постановки на учет в налоговом органе. Ведь в данном случае привлечение налогоплательщика к ответственности производится не по результатам налоговой проверки, поскольку нет документов для проверки, а вытекает из самого факта совершения данного правонарушения.

По нашему мнению необходимо четко ограничить перечень форм налогового контроля, а также оснований для возбуждения дела о налоговом правонарушении, то есть начала производства по делам о налоговых правонарушениях. Это позволит избежать произвола при привлечении налогоплательщиков к налоговой ответственности, а также полностью реализовывать обязанность государства по возложению ответственности.

В абзаце 1 части 1 статьи 101 НК говорится о вынесении решения руководителем (заместителем руководителя) налогового органа по результатам рассмотрения материалов проверки, однако, поскольку оформление результатов камеральной налоговой проверки не является обязательным, и не ясно о каких "материалах проверки" идет речь, а также поскольку из закона прямо не вытекает обязанность налоговых органов начать производство по делам о налоговых правонарушениях , можно предположить, что производство по делам о налоговых правонарушениях не является обязательной стадией производства.

В статье 88, дается указание на то, что в случае обнаружения сумм недоимок по налогам, подлежащим уплате налогоплательщиком, последнему направляется соответствующее извещение. Итак, единственно возможным результатом камеральной проверки (из смысла статьи 88 НК) является лишь направление соответствующего документа. С камеральной проверкой закон *не связывает* производство по делам о налоговых правонарушениях, как с ее возможным результатом. Норм же, посвященных оформлению результатов камеральной проверки, как это предусмотрено для выездной проверки статьей 100, – нет. То есть можно говорить о законодательной неопределенности в этом вопросе, пробеле в праве. Поскольку решений этого вопроса в принципе может быть только два, мы предлагаем следующее.

В соответствии с частью 7 статьи 3 все неустранимые противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика. Поэтому на первый взгляд производство по делам о налоговых правонарушениях не должно производиться. Однако это не так. Для того, чтобы говорить об этом, необходимо выяснить, что происходит с точки зрения разделения прав и обязанностей на регулятивные и охранительные в процессе производства по делам о налоговых правонарушениях. В результате рассмотрения материалов проверки одним из решений, вынесенных руководителем налогового органа может быть решение о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения. То есть *именно здесь* происходит привлечение к ответственности налогоплательщика. Но если обратиться к принципам привлечения лица к ответственности, то одним из них является принцип ее неотвратимости. То есть в случае совершения налогового правонарушения налогоплательщик должен быть привлечен к ответственности и это входит в обязанности налоговых органов, как и доказывание, в соответствии с ч.6 статьи 108, обстоятельств, свидетельствующих о факте налогового правонарушения и виновности налогоплательщика в его совершении.

Статьей 104 предусмотрено право налоговых органов обратиться в суд с иском о взыскании налоговых санкций. На основании чего появляется это право? Только на основании решения налогового органа о привлечении налогоплательщика к ответственности. В исковом заявлении должны быть изложены все элементы состава правонарушения (как основания ответственности) и их документальное подтверждение, которые также могут быть реализованы только в ходе рассмотрения так называемых материалов проверки.

Необходимо обратиться к статье 32 НК, где в абзаце 2 части 1 говорится: "налоговые органы обязаны осуществлять контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах", то есть контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах является обязанностью налоговых органов, в рамках которой им и предоставлены властные полномочия.

Суммируя вышесказанное, можно утверждать, что привлечение налогоплательщика к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения является одной из задач и обязанностью налоговых органов, и возможно только в рамках производства (рассмотрения материалов проверки) по делам о налоговых правонарушениях. Следовательно, производство по делам о налоговых правонарушениях является обязательной, после проведения налоговой проверки, стадией.

#### Сроки производства

Ни об обязанности известить налогоплательщика о месте и времени рассмотрения материалов камеральной налоговой проверки, ни о сроках начала такого рассмотрения в НК не содержится прямого указания. Из статей 88 и 101, к которым мы производим обращение при рассмотрении производства, это прямо не вытекает.

То есть, как и в отношении основания производства при камеральной проверке, в отношении сроков производства при камеральной проверке Кодекс точно так же не дает ответа. По нашему мнению возможным решением этого пробела на данном этапе развития системы налогового права может быть следующее.

В соответствии с абз.6 ч.1 статьи 21 НК, налогоплательщик имеет право представлять свои интересы лично, либо через своего представителя. В соответствии с ч.2 статьи 24 Конституции РФ органы государственной и органы местного самоуправления, их должностные лица обязаны обеспечить каждому возможность ознакомления с документами или материалами, непосредственно затрагивающими его права и свободы, если иное не предусмотрено законом. То есть отсутствие обязанности налоговых органов известить налогоплательщика о времени и месте рассмотрения материалов камеральной проверки является ни чем иным, как нарушением этого права. Поскольку, норм, специально регулирующих данные отношения НК не содержит, и, применяя принцип ч.7 статьи 3 НК мы предлагаем применить по аналогии нормы, относящиеся к срокам при проведении выездной налоговой проверки.

Таким образом, применяя по аналогии часть 7 статьи 100, можно утверждать об обязанности налоговых органов известить налогоплательщика о времени и месте рассмотрения материалов камеральной проверки независимо от категории налогоплательщика.

Статья 100 устанавливает обязательный двухнедельный срок для предоставления налогоплательщиком письменных возражений по акту проверки. Представляется, что в отношении камеральной налоговой проверки, речь должна идти о любых возражениях, доводах, фактах, приводимых налогоплательщиком. Часть 6 статьи 100 НК предусматривает обязательность рассмотрения акта выездной налоговой проверки по истечении вышеуказанного двухнедельного срока. В отношении камеральной проверки истечение этого срока должно, как и в случае выездной проверки, толковаться как момент начала производства по делу о налоговом правонарушении.

Итак, можно говорить об обязательности начала производства по делам о налоговом правонарушении по истечении 14 дней с момента окончания камеральной налоговой проверки. Последний определяется либо а) истечением двухмесячного срока с момента появления документов у налоговых органов, б) либо моментом направления налогоплательщику извещения об уплате налога, в) либо составлением служебной записки (рапорта и т.п.).

#### Содержание производства

При рассмотрении содержания производства по делу о налоговом правонарушении в необходимо обратить внимание на следующие моменты.

Анализируя ч.1 статьи 101 НК можно утверждать, что привлечение налогоплательщика к налоговой ответственности происходит в процессе производства в момент вынесения решения о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения.

В ч.2 статьи 101 дается расшифровка содержания решения налогового органа о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности: "В постановлении о привлечении… … излагаются обстоятельства совершенного налогоплательщиком налогового правонарушения*, как они установлены проведенной проверкой*, …" Таким образом указывается на обязательность проведения налоговой проверки, предшествующей привлечению налогоплательщика к налоговой ответственности. То есть привлечению к налоговой ответственности *всегда* предшествует налоговая проверка, отсутствие которой является основанием для отмены решения руководителя налогового органа должностным лицом вышестоящего налогового органа или судом в соответствии с ч.5 статьи 101 НК.

Важно помнить, что поскольку речь идет о привлечении к ответственности, необходимо указать на **давностный срок** привлечения к налоговой ответственности. Обратимся к статье 113 НК. Законодатель устанавливает два правила для исчисления момента начала течения срока давности привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения в зависимости от конкретного состава правонарушения. По общему правилу он начинает течь со дня совершения налогового правонарушения. Исключение составляют правонарушения, предусмотренные статьями 120 и 122 НК, по которым срок начинает течь со дня, следующего за днем окончания соответствующего налогового периода. Срок давности привлечения к налоговой ответственности установлен в три года, что согласуется с общим сроком исковой давности по российскому гражданскому праву. Если сравнивать с отраслью уголовного права, то в последней момент привлечения к уголовной ответственности приравнивается к моменту вынесения постановления о возбуждении уголовного дела. В административном же праве момент привлечения к ответственности неразрывно связан с наложением административного взыскания, и, поэтому, речь идет о сроках наложения административного взыскания, которые установлены в два месяца со дня совершения административного правонарушения, либо со дня его обнаружения - при длящемся правонарушении, а также месяц со дня отказа правоохранительных органов в возбуждении уголовного дела.

В ч.2 статьи 113 устанавливается правило перерыва срока давности привлечения к налоговой ответственности: "Течение срока давности прерывается, если до его истечения лицо совершит новое налоговое правонарушение или иное нарушение законодательства о налогах и сборах. Исчисление срока давности в этом случае начинается со дня совершения нового нарушения законодательства о налогах и сборах либо со следующего дня после окончания налогового периода, в течение которого было совершено новое нарушение законодательства о налогах и сборах".

Такая позиция законодателя представляется не вполне логичной. Статьей 114 НК регламентируется порядок применения налоговых санкций, в ч.4 которой устанавливается, что при совершении лицом двух и более налоговых правонарушений налоговые санкции взыскиваются за каждое правонарушение в отдельности. Не предусматривается ни возможности поглощения менее строгой санкции более строгой, ни частичного сложения. Законодатель четко разделяет применение налоговых санкций для каждого правонарушения в отдельности, чего не скажешь о течении сроков давности. Таким образом, законодатель ставит привлечение лица к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения в зависимость от совершения другого налогового правонарушения. Можно утверждать, что законодателем нарушается принцип однократности привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения, изложенный в ч.2 статьи 108 НК.

Поскольку, вследствие специфики отрасли финансового права, неразрывно связанной с бухгалтерским учетом, трудно представить себе ситуацию, когда в течение трехлетнего срока налогоплательщик умышленно или по неосторожности не совершил бы нового налогового правонарушения, такое применение сроков давности привлечения налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения полностью отрицает смысл существования самого давностного срока.

Представляется, что необходимо разграничить течение сроков давности привлечения к налоговой ответственности для каждого правонарушения в отдельности.

В ходе рассмотрения материалов проверки руководитель (заместитель руководителя) налогового органа решает следующие вопросы:

1. правомочия органа (должностного лица) в рассмотрении материалов проверки;
2. наличие события налогового правонарушения;
3. деликтоспособность налогоплательщика (возраст в сочетании с наличием вины налогоплательщика);
4. сроки давности привлечения к налоговой ответственности;
5. наличие смягчающих и отягчающих вину налогоплательщика обстоятельств (в том числе истечение сроков, указанных в ч.3 статьи 112 НК);
6. применение мер обеспечения обязанностей по уплате налога и мер обеспечения искового требования в случае привлечения к ответственности;
7. квалификация деяния;
8. устранение ответственности на момент рассмотрения материалов проверки за деяние, признаваемого на момент его совершения правонарушением;

Задачей производства по делу о налоговом правонарушении является полное, всестороннее и объективное выяснение всех обстоятельств деяния, разрешение его в точном соответствии с законом, обеспечение исполнения вынесенного решения, а также в соответствии с общей теорией права – общая и частная превенция. Рассмотрение происходит на основе равенства граждан перед законом.

В случае решения руководителя налогового органа о применении такого способа обеспечения налогового обязательства как арест имущества, он применяется в соответствии с правилами, установленными статьей 77 НК.

В соответствии с ч.1 статьи 101 по результатам рассмотрения материалов проверки в течение 10 дней выносит решение о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения, либо об отказе в привлечении, либо о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля. Представляется, что конечным результатом рассмотрения материалов проверки является решение о привлечении или об отказе в привлечении лица к налоговой ответственности, решение же о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля является промежуточным. То есть первые два и являются теми решениями, которые должны быть вынесены в течение 10 дней с момента истечения двухнедельного срока, о котором говорилось выше. Иначе возможно необоснованно долгое затягивание производства путем постоянного вынесения "решений" о применении дополнительных мероприятий налогового контроля. Это, по нашему мнению, нарушает интерес государства в реализации своих прав в отношении налогоплательщиков, поскольку они (права) ограничены временными рамками – сроком давности привлечения к налоговой ответственности.

В решении, которым завершается рассмотрение материалов проверки, в соответствии с ч.2 статьи 101 НК должны быть изложены 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, и непосредственно само решение о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности за конкретные налоговые правонарушения с указанием статей настоящего Кодекса, предусматривающих данные правонарушения и применяемые меры ответственности.

В заключение рассмотрения этой стадии необходимо указать на то, что документы в постановлении о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности излагаться не могут, они либо перечисляются, либо прилагаются. Приведение же доводов налогоплательщиком в свою защиту носит необязательный характер и не влечет в соответствии с ч.5 статьи 101 НК отмены данного решения.

Также на основании решения о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения налогоплательщику направляется требование об уплате недоимки по налогу, пени, сумм налоговых санкций, а также об устранении выявленных нарушений.

Итак, данная стадия производства в соответствии со статьей 101 НК заканчивается вынесением решения о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности или об отказе в привлечении к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения. В первом случае направление требования и копии решения налогового органа налогоплательщику является обязательным. Моментом получения данных процессуальных документов является или момент вручения их налогоплательщику под расписку или, в случае уклонения налогоплательщиком от их получения, – шестой день с момента их отправки заказным письмом.

### Исполнение решения

#### Физические лица.

Взыскание с налогоплательщика – физического лица всех сумм (недоимки по налогу, пеней, налоговой санкции), а также обращение взыскания на имущество физического лица в соответствии со статьей 45 НК производится только в судебном порядке.

При взыскании недоимки по налогу и пеней с физического лица в соответствии с ч.3 статьи 48 установлен пресекательный срок в шесть месяцев для подачи искового заявления в суд с момента истечения срока исполнения требования об уплате налога. В соответствии со статьей 69 НК срок исполнения требования устанавливается налоговыми органами самостоятельно, видимо исходя из соображений разумности. Именно поэтому вышеуказанный преклюзивный срок имеет довольно "размытые" границы.

Одновременно или независимо по срокам от вышеуказанного искового заявления в соответствии со статьей 104 НК налоговыми органами может быть подано в суд исковое заявление о взыскании с налогоплательщика сумм налоговых санкций. Срок подачи данного искового заявления в соответствии с ч.1 статьи 115 НК установлен в три месяца со дня обнаружения налогового правонарушения и составления соответствующего акта. Актом в смысле ч.1 статьи 115 необходимо признать постановление о привлечении налогоплательщика к ответственности. И важно, что указанный срок начинает течь не с момента вручения или получения данного акта, а с момента его составления. Представляется, что этот срок по своей природе является пресекательным, а не сроком давности, как указано в ч.1 статьи 115. То есть право налоговых органов на подачу искового заявления в суд, а, следовательно, и возможность взыскания налоговой санкции по истечении данного срока погашается независимо от причин его пропуска или других причин.

По мнению некоторых ученых моментом привлечения налогоплательщика к налоговой ответственности является момент вынесения решения судом в удовлетворении иска налоговых органов. Такое утверждение представляется неверным, поскольку вышеуказанный пресекательный трехмесячный срок в таком случае входит в срок давности по привлечению налогоплательщика к налоговой ответственности и теряет смысл, кроме того это не соответствует природе и сущности ответственности.

В соответствии с абзацем 2 ч.1 статьи 104 НК предусмотрена обязанность налоговых органов *предварительного* направления налогоплательщику предложения об уплате налоговой санкции в добровольном порядке. Следовательно отсутствие такого предложения со стороны налоговых органов должно влечь отказ в принятии судом искового заявления со ссылкой на указанную норму. Представляется, что отказом в принятии судом искового заявления должно служить в соответствии с абзацем 3 ч.1 статьи 104 не согласие налогоплательщика уплатить в добровольном порядке сумму налоговых санкций, а именно уплата налоговых санкций в установленный в предложении срок, пропуск которого налогоплательщиком также является условием для обращения в суд.

Подача искового заявления в соответствии со статьями 48 и 104 НК производится при ответчике – физическом лице, зарегистрированном в качестве частного предпринимателя без образования юридического лица - в арбитражный суд; при ответчике – физическом лице – в суд общей юрисдикции. При обращении в суд должны соблюдаться все требования для подачи исковых заявлений в суд и требования по соблюдению подсудности, установленные НК, а также законодательством РФ. Поэтому обращение в суд с нарушением этих требований не является обращением в смысле статьи 115 НК.

Частью 2 статьи 115 НК предусмотрено, что в случае отказа в возбуждении или прекращения уголовного дела, но при наличии налогового правонарушения, срок подачи искового заявления исчисляется со дня получения налоговым органом постановления об отказе в возбуждении или о прекращении уголовного дела. По нашему мнению такая позиция законодателя нелогична, поскольку уголовная и налоговая ответственность различны по своей природе и должны применяться независимо друг от друга, и срок для обращения в суд с иском о взыскании налоговых санкций не должен быть "привязан" к сроку отказа в возбуждении уголовного дела правоохранительными органами. Кроме того, если следовать логике законодателя, а именно логике части 3 статьи 108 НК, то лицо, совершившее деяние, содержащее как признаки налогового правонарушения, так и признаки преступления, от налоговой ответственности освобождается.

В соответствии с ч.4 статьи 48 и ч.3 статьи 104 налоговыми органами может быть подано ходатайство в суд о наложении ареста на имущество ответчика в порядке обеспечения искового требования, от которого необходимо отличать арест имущества налогоплательщика как способ обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и сборов. Последний производится с санкции прокурора налоговым или таможенным органом, по мотивированному решению его руководителя или его заместителя. Зачастую только ареста имущества налогоплательщика в порядке обеспечения исполнения обязанности по уплате налога достаточно для того, чтобы налогоплательщик исполнил обязанность

#### Организации.

В соответствии с ч.1 статьи 45 и ч.7 статьи 75 НК в отношении организаций установлен принудительный порядок взыскания недоимки по налогу и пеней. Взыскание производится за счет денежных средств налогоплательщика или за счет иного имущества налогоплательщика.

При взыскании недоимки по налогу за счет денежных средств налогоплательщика налоговые органы направляют инкассовое поручение в учреждение банка, в котором открыты счета налогоплательщика. Важно отметить, что направление поручения о списании денежных средств со счета налогоплательщика должно быть сделано после истечения срока уплаты налога, но не позднее 10 дней после истечения срока исполнения требования об уплате недоимки по налогу, то есть такое решение может быть принято только после вынесения решения о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности. Если же срок обращения взыскания на денежные средства на счетах налогоплательщика пропущен, то дальнейшее взыскание в соответствии с ч.3 статьи 46 НК возможно только в судебном порядке. Исполнение банком инкассового поручения в соответствии с ч.4 статьи 46 НК производится в очередности, установленной гражданским законодательством РФ. Это означает, что средства в исполнение обязательства по уплате недоимки по налогу должны быть перечислены в бюджет или внебюджетный фонд со счета налогоплательщика в соответствии со статьей 855 ГК РФ в третью очередь. В случае недостаточности средств для уплаты недоимки по налогу налоговый орган вправе произвести взыскание недоимки по налогу за счет имущества налогоплательщика в соответствии со статьей 47 НК. Оно производится по решению руководителя налогового органа в соответствии с Законом РФ "Об исполнительном производстве" и возлагается на судебных приставов.

Предусмотрены исключения из правила статьи 45. Налоговый орган не вправе взыскать недоимку по налогу с организации в бесспорном порядке в случае, если, в соответствии с ч.1 статьи 45, обязанность по уплате налога возникла на основании изменения налоговым органом юридической квалификации сделок или статуса и характера деятельности налогоплательщика. В этом случае предусмотрен судебный порядок взыскания недоимки по налогу и пеней. Представляется, что данное положение позволит налогоплательщикам путем заключения таких сделок, получать дополнительные оборотные средства в свое распоряжение до момента рассмотрения дела судом и вынесения решения. Особое значение в данном случае приобретает налоговое планирование и планирование налоговой ответственности.

Одновременно с направлением инкассового поручения в учреждение банка налоговый орган вправе направить в банк решение о приостановлении операций в банке. А поскольку в соответствии с абзацем 2 ч.2 статьи 76 решение о приостановлении операций налогоплательщика по счетам в банке может быть принято только одновременно с вынесением решения о взыскании налога, это значит, что оно также возможно только после привлечения налогоплательщика к налоговой ответственности.

Что касается сумм налоговых санкций, взимаемых с к налогоплательщика, то порядок их взыскания регламентируется статьей 104, которая предусматривает обязанность налоговых органов также как и для физических лиц перед обращением в арбитражный суд направить налогоплательщику предложение об уплате налоговых санкций в добровольном порядке.

В дальнейшем рассмотрение дел о взыскании налоговых санкций производится в порядке, установленном соответственно гражданским процессуальным законодательством и арбитражным процессуальным законодательством РФ. Исполнение вступивших в законную силу решений судов производится в порядке, установленном законодательством об исполнительном производстве РФ.

### Обжалование решения

Во всех случаях процессуальных действий налогоплательщику предоставляется право обжалования действий или бездействий и решений налоговых органов, будь то мероприятия налогового контроля, действия и решения по обеспечению исполнения обязанности по уплате налога, действия и решения по привлечению налогоплательщика к налоговой ответственности. Обжалование может быть произведено как в суд так и вышестоящему должностному лицу либо в вышестоящий орган. Обжалование может производиться как физическими лицами, так и организациями.

**Физические лица** в соответствии с Законом РФ "Об обжаловании в суд действий и решений, нарушающих права и свободы граждан"[[5]](#footnote-6), а также в соответствии со статьей 138 и статьей 142 НК могут обжаловать действия и решения налоговых органов как в суд, так и в вышестоящий орган. Судебное обжалование не приостанавливает действие решения и возможно и при одновременной подаче жалобы в вышестоящий орган.

Для подачи жалобы в вышестоящий орган ч.2 статьи 139 предусмотрен трехмесячный срок с момента, когда лицо узнало или должно было узнать о нарушении своих прав. Такими моментами при камеральной проверке, видимо, могут служить: вынесение решения о привлечении налогоплательщика к ответственности по делу о налоговом правонарушении, решения о наложении ареста на имущество в порядке обеспечения исполнения обязанности по уплате налога, решения о приостановлении операций по счетам в банках и другие. В ч.4 статьи 139 предусмотрен механизм отзыва данной жалобы до момента вынесения решения должностным лицом. В соответствии с ч.1 статьи 140 жалоба рассматривается в течение одного месяца с момента ее поступления. Решение по итогам рассмотрения выносится также в течение одного месяца. "Итогом" рассмотрения необходимо признать в любом случае месячный срок с момента поступления заявления. Таким образом, решение может быть принято в "худшем"[[6]](#footnote-7) для налогоплательщика случае через два месяца после подачи заявления, о котором налогоплательщику сообщается в течение трех дней после его принятия в письменной форме. Это является обязанностью налоговых органов.

Однако мы видим существенные расхождения с Законом. Часть 2 статьи 4 Закона гласит: вышестоящие в порядке подчиненности орган, объединение, должностное лицо обязаны рассмотреть жалобу в месячный срок. Если гражданину в удовлетворении жалобы отказано, или он не получил ответа в течение месяца со дня ее подачи, он вправе обратиться с жалобой в суд. Таким образом, в данном случае законодатель связывает вынесение решения по жалобе с месячным сроком, что не согласуется с нормой статьи 140 НК, где установлен более длительный (два месяца) срок. В соответствии с ч.7 статьи 3 НК данный срок может быть истолкован в зависимости от конкретных обстоятельств как двухмесячный или одномесячный соответственно.

Обращение непосредственно в суд в соответствии с абзацем 2 ч.2 статьи 138 НК регламентируется Законом РФ "Об обжаловании в суд действий и решений, нарушающих права и свободы граждан", статьей 5 которого предусмотрена возможность обжалования решения налоговых органов в течение трех месяцев с момента, когда гражданину стало известно о нарушении его права или же одного месяца с момента отказа вышестоящего органа в удовлетворении жалобы, или же в случае неполучения ответа на нее.

Необходимо отметить следующие обстоятельства. В соответствии со статьей 5 Закона при обращении последовательно в вышестоящий орган и затем в суд срок для подачи жалобы в суд сокращается на один месяц по сравнению с непосредственным обращением в суд. Это нелогично.

В НК начало течения данного срока связывается с обстоятельствами, когда лицо узнало или должно было узнать о нарушении своего права. В Законе же утверждается лишь об обстоятельствах, когда лицо узнало о нарушении своих прав (ч.1 статьи 5 Закона). Представляется, что при обращении как в суд так и в вышестоящий орган, обстоятельства, с которыми закон связывает начало течения пресекательного срока должны быть одинаковыми.

В соответствии с ч.1 статьи 99 ГПК РФ дела по жалобам на действия государственных органов, общественных организаций и должностных лиц, нарушающие права и свободы граждан, и дела по жалобам на отказ в разрешении на выезд из Российской Федерации за границу или на въезд в Российскую Федерацию из-за границы рассматриваются судом в десятидневный срок с момента подачи жалобы.

Итак, анализируя вышесказанное, можно утверждать, что обращение в суд является более благоприятным для налогоплательщика с точки зрения времени вынесения решения по жалобе. Срок, отведенный для этого законом налоговым органам, гораздо более продолжительный, чем при непосредственном обращении в суд. Обстоятельства, с которыми связывается начало течения срока для подачи жалобы при непосредственном обращении в суд также, по нашему мнению, являются более благоприятными для налогоплательщика. Эти обстоятельства дают основание утверждать, что задача, которую должен решать НК, устанавливая процедуру для обжалования действий и решений налоговых органов, а именно – оперативность в вынесении решения, - не решена.

В соответствии с ч.2 статьи 138 судебное обжалование актов и деяний налоговых органов индивидуальными предпринимателями и организациями призводится путем подачи жалобы в арбитражный суд в соответствии с арбитражным процессуальным законодательством.

#### Сравнительная таблица камеральной и выездной налоговых проверок.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Основание сравне-ния | Камеральная проверка | Выездная проверка |
| Основание проверки | Текущая деятельность на-логовых органов, появ-ление документов у нало-говых органов | Решение руководителя на-логового органа или его за-местителя |
| Субъекты проверки | Все категории налого-плательщиков | Организации и частные предприниматели |
| Место проведения | По месту нахождения налоговых органов | По месту нахождения на-логоплательщика, объекта налогообложения |
| Результат проверки | Требование об уплате налога, служебная запис-ка (необязательность) | Акт налоговой проверки, требование (необязатель-ность) |
| Объект проверки | Документы, поступив-шие в распоряжение на-логового органа | Документы и объекты, находящиеся в распо-ряжении налогоплатель-щика |
| Возможность прове-дения повторной проверки | отсутствует | Возможна ранее года после проведения в случае: а) ре-организации, ликвидации предприятия, б) контроля деятельности нижестоящих налоговых органов |

### Заключение

Привлечение налогоплательщика к налоговой ответственности затрагивает основные права и свобода граждан, предпринимателей, организаций. Оно касается таких важных институтов как право заниматься предпринимательской деятельностью, право собственности. Сам факт привлечения налогоплательщика к ответственности касается доброго имени и деловой репутации налогоплательщика. Не вызывает сомнений, что от того, как закреплена данная процедура в законе напрямую зависит и соблюдение этих прав.

Необходимо признать, и в ходе работы это было показано, что Кодекс не решил многие из тех задач, которые должен был решить, зачастую не достигнута цель правового регулирования. Вызывает претензии недостаточная проработка процедуры как в отношении выездной проверки, так и в отношении камеральной. В отношении последней, ее (процедуры) фактически нет, поскольку подзаконные нормативные акты утратили свою силу, а посвящение этому трех статей явно недостаточно.

Нормы, регламентирующие производство, зачастую вступают в коллизию друг с другом, с нормами кодекса и законодательства о налогах и сборах. Многочисленные пробелы ставят законодателя перед необходимостью внесения изменений и поправок в Кодекс. По нашему мнению, нормы, регламентирующие производство, должны получить более детальную регламентацию, каждая стадия и этап производства должны быть строго формализованы, примером этому может служить производство по делам об административных правонарушениях. В целом же, налицо необходимость посвящения производству по делам о налоговых правонарушениях отдельной главы в Налоговом Кодексе.

Остается открытым, по нашему мнению, вопрос и о формах налогового контроля и, как следствие, об основаниях возбуждения производства по делам о налоговых правонарушения. Считаем, что необходимо закрыть перечень форм, внеся соответствующие изменения в закон. Особое внимание следует уделить юридической технике.

## Список использованной литературы:

1. Брызгалин В.В. Налоги и налоговое право. Учебное пособие. М,1997
2. Брызгалин В.В. Налоги и налоговое право. Учебное пособие. М,1998
3. Черник Д.Г., Починок А.П., Морозов В.П. Основы налоговой системы. Учебное пособие для ВУЗов п/р Черника Д.Г. М,1998
4. Черник Д.Г. Налоги в рыночной экономике М,1997

1. Брызгалин В.В. Налоги и налоговое право. Учебное пособие. М,1997 с.464 [↑](#footnote-ref-2)
2. Письмо МНС N ВГ-6-18/151 "О порядке уплаты филиалами и иными обособленными подразделениями российских организаций налогов и сборов" от 02.03.1999// РГ (ведомственное приложение) N 69 от 10.01.1999 [↑](#footnote-ref-3)
3. Большой толковый словарь русского языка, СПб, 1998, с.1113 [↑](#footnote-ref-4)
4. Закон РФ "Об основах государственной службы" от 31.07.95 N 119-ФЗ [↑](#footnote-ref-5)
5. Закон РФ "Об обжаловании в суд действий и решений, нарушающих права и свободы граждан" от 27.04.1993 N 4866-1 [↑](#footnote-ref-6)
6. "Лучшим" в данном случае мы считаем наиболее быстрое вынесение решения об удовлетворении или об отказе в нем жалобы налогоплательщика, как скорейшее устранение неопределенности положения налогоплательщика. [↑](#footnote-ref-7)