Права и обязанности налогоплательщиков при проведении налоговых проверок

Итак, право налоговых органов осуществлять проверки закреплено ст. 31 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ), а порядок проведения налоговых проверок установлен гл. 14 НК РФ. Предусмотрены два вида налоговых проверок: камеральные и выездные (ст. 87 НК РФ). Независимо от вида проверки период деятельности налогоплательщика (плательщика сбора или налогового агента; далее - налогоплательщик), который может быть охвачен налоговой проверкой, составляет три календарных года деятельности, непосредственно предшествовавшие году проведения проверки. Но нередки случаи, когда налоговые органы в проверяемый период включают также отдельные периоды текущего года.

Проверка правомерности хозяйственной деятельности налогоплательщиков с точки зрения соблюдения законодательства о налогах и сборах по большому счету не является предметом камеральной проверки. Камеральная проверка - это, скорее, арифметический контроль предоставляемых налогоплательщиками данных, проводимый в процессе текущей деятельности налоговых органов по мере поступления к ним документов, связанных с исчислением и уплатой налогов (как правило, налоговых деклараций). Отметим, что прямое упоминание в ст. 88 НК РФ только камеральных налоговых проверок налогоплательщиков не лишает налоговые органы права проводить налоговые проверки налоговых агентов и плательщиков сборов, так как на то есть указание в ст. 87 НК РФ.

Для проведения уполномоченными должностными лицами налогового органа камеральной налоговой проверки какого-либо специального решения руководителя налогового органа не требуется. Камеральная проверка проводится уполномоченными должностными лицами налогового органа в соответствии с их служебными обязанностями. Камеральная проверка может быть проведена в течение трех месяцев со дня представления в налоговый орган налоговой декларации и документов, служащих основанием для исчисления и уплаты налога. Сроки предоставления декларации, а также перечень документов определяются в отношении каждого налога нормативными правовыми актами о налогах и сборах. Так, срок представления налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость установлен в ст. 174 НК РФ.

Согласно ст. 88 НК РФ камеральная налоговая проверка проводится по месту нахождения налогового органа 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. Согласно ч. 4 ст. 88 НК РФ при проведении камеральной проверки налоговый орган вправе истребовать у налогоплательщика дополнительные сведения, получать объяснения и документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты налогов. Кодекс не содержит точного перечня документов, которые могут быть истребованы налоговыми органами дополнительно, чем налоговые органы зачастую пользуются, требуя представить большое количество первичных и других документов. Это весьма затруднительно для налогоплательщиков, поскольку для подбора данных документов требуется много времени. Налогоплательщику следует помнить, что требования налоговых органов относительно состава и объема предоставляемых для камеральной проверки документов имеют четкие границы. Основной целью камеральной проверки является выявление ошибок, допущенных при заполнении налоговой декларации. Как следует из ч. 1 ст. 88 НК РФ, предметом камеральной проверки являются налоговые декларации, а также документы, служащие основанием для исчисления и уплаты налогов. Перечень указанных документов определен НК РФ и иными нормативными правовыми актами о налогах и сборах. И именно за непредставление данных документов налогоплательщик может быть привлечен к ответственности за совершение налогового правонарушения согласно п. 1 ст. 126 НК РФ. В связи с этим возникает вопрос: вправе ли налоговые органы в ходе проведения камеральных проверок запрашивать иные, не предусмотренные НК РФ и иными нормативными правовыми актами о налогах и сборах документы? Порядок затребования налоговыми органами в ходе проведения камеральной проверки дополнительных документов, процедура, сроки и форма их предоставления НК РФ не определены. Ссылку налоговых органов на ст. 93 НК РФ, как представляется, нельзя признать обоснованной. Статья 93 НК РФ устанавливает порядок истребования документов, необходимых для проверки. Однако для камеральной проверки налоговому органу документы представляются без всякого истребования вместе с налоговой декларацией или финансовой отчетностью в силу требований НК РФ и иных нормативных правовых актов о налогах и сборах. Более того, при соотнесении рассматриваемой статьи со ст. 94 НК РФ можно сделать также вывод, что ст. 93 НК РФ распространяется исключительно на выездные налоговые проверки. В соответствии с абз. 2 п. 2 ст. 93 НК РФ в случае отказа представить затребованные налоговым органом документы должностное лицо налогового органа, проводящее налоговую проверку, производит выемку необходимых документов в порядке, предусмотренном ст. 94 НК РФ. При этом ст. 94 НК РФ распространяется только на выездные налоговые проверки. Направляя требование о представлении дополнительных первичных документов для камеральной проверки, налоговый орган должен определить их точный состав и объем. В противном случае на налогоплательщика не может быть наложена ответственность за непредставление требуемых документов в соответствии с п. 1 ст. 126 НК РФ. Но четко выявить перечень необходимых документов возможно только при проведении выездной налоговой проверки, а это уже другая форма налогового контроля. Таким образом, нельзя считать правомерным требование налогового органа представить для камеральной проверки документы, не предусмотренные НК РФ и иными нормативными правовыми актами о налогах и сборах. Следовательно, нельзя признать правомерным привлечение налогоплательщика к налоговой ответственности за непредставление указанных документов. Некоторые авторы, изучающие вопросы налогового права, делают вывод: камеральная налоговая проверка не может служить основанием для привлечения налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения . Основной причиной для подобного утверждения является то, что по результатам камеральной проверки не составляется акт и соответственно не возбуждается производство по делу о налоговом правонарушении.

На наш взгляд, данный вывод не соответствует сложившейся судебной практике. Так, в частности, в Постановлении Федерального арбитражного суда Дальневосточного округа от 11 октября 2000 г. по делу N Ф03-А73/00-2/1795 говорится о том, что ст. 101 НК РФ устанавливает право руководителя налогового органа по результатам рассмотрения материалов проверки принять решение о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения. До 18 августа 1999 г. к налоговой ответственности по п. 1 ст. 122 НК РФ налоговый орган мог привлечь к ответственности за нарушения, выявленные при выездной налоговой проверке.

Федеральным законом от 9 июля 1999 г. N 154-ФЗ "О внесении изменений и дополнений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации", который вступил в силу 18 августа 1999 г., внесены изменения в ст. 122 НК РФ, и в настоящее время налоговый орган имеет право привлечь к ответственности налогоплательщика за неуплату или неполную уплату сумм налога в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога или других неправомерных действий (бездействия) независимо от того, какой проверкой эти правонарушения установлены, камеральной или выездной. С учетом изложенного вывод о том, что ст. 88 НК РФ не предусматривает применение налоговых санкций по доначисленным налогам по результатам камеральной проверки, является ошибочным и противоречит ст. 101, 122 НК РФ.

Такая же позиция изложена в Постановлении Федерального арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 27 апреля 2002 г. по делу N Ф08-1319/2002-483А. Инспекция МНС Российской Федерации по г. Нальчику N 3 обратилась в Арбитражный суд Кабардино-Балкарской Республики с иском к ООО "Этсонг - БГК ЛТД" о взыскании штрафа, предусмотренного ст. 119 НК РФ. Арбитражный суд КБР удовлетворил иск налогового органа. Довод кассационной жалобы о том, что налоговый орган был не вправе выносить решение о привлечении к налоговой ответственности по итогам камеральной проверки, был отклонен судом кассационной инстанции по следующим основаниям.

Статья 101 НК РФ не содержит указания применять ее положения о производстве по делу о налоговом правонарушении только по результатам выездной налоговой проверки. Поэтому суд первой инстанции проверил законность процедуры привлечения ООО "Этсонг - БГК ЛТД" к ответственности за совершение налогового правонарушения и пришел к выводу о том, что отклонения от нее не являются существенными, в силу чего не могут быть признаны судом безусловным основанием для отказа в иске о взыскании штрафа. Вывод суда основан на п. 6 ст. 101 НК РФ, устанавливающем, что несоблюдение должностными лицами налоговых органов требований настоящей статьи может являться основанием для отмены решения налогового органа судом. Из содержания приведенной нормы не следует обязательность признания судом выводов налогового органа неправомерными только по причине нарушения процедуры привлечения к ответственности.

В пункте 30 Постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 28 февраля 2001 г. N 5 "О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации" указано, что по смыслу п. 6 ст. 101 НК РФ нарушение должностным лицом налогового органа требований данной статьи не влечет безусловного признания судом соответствующего решения налогового органа недействительным. В данном случае суд оценивает характер допущенных нарушений и их влияние на законность и обоснованность вынесенного налоговым органом решения.

Несмотря на отрицательную для налогоплательщиков судебную практику по данному вопросу, хотелось бы привести ряд аргументов в ее пользу, что, надеемся, поможет налогоплательщикам при защите своих прав. Во-первых, вывод о невозможности наложения штрафов по результатам камеральной налоговой проверки вытекает из ч. 5 ст. 88 НК РФ, в соответствии с которой на суммы доплат по налогам, выявленные по результатам камеральной проверки, налоговый орган направляет требование об уплате соответствующей суммы налога и пени. Рассматриваемая статья не предусматривает возможности наложения штрафа по результатам камеральной проверки. Во-вторых, ст. 101 НК РФ определяет достаточно сложную процедуру по делам о налоговых правонарушениях. Одной из стадий данной процедуры является рассмотрение письменных объяснений или возражений по акту налоговой проверки. Однако НК РФ не установлено, что налоговый орган должен составлять акт по результатам использования в отношении налогоплательщика иных, помимо выездной налоговой проверки, форм налогового контроля. В-третьих, как представляется, занижение налоговой базы может быть подтверждено лишь первичными документами, истребование и изучение которых осуществляется только в рамках выездной налоговой проверки. Кроме того, в соответствии со ст. 88 НК РФ на суммы доплат по налогам, выявленные по результатам камеральной проверки, налоговый орган направляет требование об уплате соответствующей суммы налога и пеней. Привлечение к ответственности за неуплату или неполную уплату сумм налога возможно только при неисполнении налогоплательщиком этого требования в указанные в нем сроки. Получив акт проверки, налогоплательщик имеет возможность ознакомиться с доводами, которые приводят проверяющие в обоснование обнаруженных нарушений. При несогласии с выводами проверяющих налогоплательщик может представить свои письменные возражения и объяснения, а также (в случае необходимости) соответствующие документы в подтверждение своей позиции. Согласно п. 1 ст. 101 НК РФ в случае представления налогоплательщиком возражений по акту налоговой проверки материалы проверки рассматриваются в присутствии должностных лиц организации-налогоплательщика либо его представителя, при этом о времени и месте рассмотрения материалов проверки налоговый орган извещает налогоплательщика заблаговременно.

Данный порядок повышает защищенность налогоплательщиков, поскольку:

а) налогоплательщик имеет возможность, предоставив подробное обоснование по тем или иным вопросам, доказать правомерность своих действий и тем самым повлиять на конечный результат налоговой проверки;

б) право на предоставление налогоплательщиками своих возражений уменьшает вероятность прямого злоупотребления полномочиями со стороны налоговых органов, поскольку в соответствии с п. 3 ст. 101 НК РФ в решении о привлечении к налоговой ответственности должны быть отражены доводы налогоплательщика, приводимые им в свою защиту, и результат проверки этих доводов.

Вследствие того что ст. 88 НК РФ не предусматривает возможность составления акта камеральной проверки, налоговые органы по формальным основаниям могут не принимать к рассмотрению возражения налогоплательщика и не извещать его о времени и месте рассмотрения материалов проверки. Кроме того, налогоплательщик лишен реальной возможности приносить свои возражения и объяснения по той простой причине, что он до момента вынесения решения о привлечении к налоговой ответственности не осведомлен о факте обнаружения в его действиях признаков налоговых правонарушений.

Означают ли приведенные выше обстоятельства, что налогоплательщик имеет легальную возможность уклониться от ответственности, в случае если камеральная налоговая проверка выявила факты, свидетельствующие о возможном совершении налогоплательщиком правонарушения? Ответ однозначный - нет. Обнаружив при проведении камеральной проверки факты, свидетельствующие о вероятном совершении налогоплательщиком правонарушения (заметим: в ходе проведения камеральной проверки может возникнуть только предположение, а не утверждение о совершении налогоплательщиком нарушения налогового законодательства), налоговые органы могут по решению руководителя провести выездную налоговую проверку. При этом в арсенале проверяющих должностных лиц имеется достаточно широкий круг полномочий в период проведения выездных налоговых проверок (инвентаризация, осмотр, выемка и др.), которые помогут более тщательно провести проверку хозяйственной деятельности налогоплательщика.

Таким образом, мы переходим ко второй форме налоговых проверок - выездной налоговой проверке. Порядок проведения выездных налоговых проверок определяется ст. 89 НК РФ. В отличие от камеральной налоговой проверки для проведения выездной требуется решение руководителя налогового органа или его заместителя. Предметом выездной налоговой проверки являются первичные документы, которые дают представление о соответствии заявленных сведений фактическим. Выездная налоговая проверка в отличие от камеральной проводится по месту нахождения налогоплательщика на основании решения руководителя налогового органа или его заместителя. Форма решения разрабатывается и утверждается МНС России. Однако несоблюдение разработанной формы не может являться препятствием для проведения проверки при наличии в документе обязательных реквизитов, указанных в Приказе МНС России от 8 октября 1999 г. N АП-3-16/318. Выездная налоговая проверка не может продолжаться более двух месяцев, в исключительных случаях вышестоящий налоговый орган может увеличить продолжительность выездной налоговой проверки до трех месяцев. Налоговые органы часто принимают решения о приостановлении выездных проверок, что приводит к необоснованным задержкам проведения налоговых проверок. Налоговые органы мотивируют такие решения необходимостью изучения предоставленных налогоплательщиком документов, хотя не вправе осуществлять указанные действия, поскольку это не предусмотрено НК РФ. О возможности приостановления налоговых проверок речь идет в п. 1.10.2 Инструкции МНС России от 10 апреля 2000 г. N 60 "О порядке составления акта выездной налоговой проверки и производства по делу о нарушениях законодательства о налогах и сборах". Однако, как представляется, в данном случае имеется в виду то, что в срок проверки не засчитываются периоды между вручением налогоплательщику требования о представлении документов в порядке ст. 93 НК РФ и представлением им запрашиваемых при проведении проверки документов. Кроме того, ни в НК РФ, ни в иных нормативных актах о налогах и сборах не предусмотрено право налоговых органов на возобновление налоговых проверок. Таким образом, налогоплательщик вправе отказать налоговым органам в представлении документов, если с момента начала выездной налоговой проверки истекли положенные два месяца, не принимая во внимание время приостановления выездной налоговой проверки. Более того, налогоплательщик имеет право обжаловать незаконные действия налоговых органов в суд. Такой вывод сделан в Постановлении Федерального арбитражного суда Московского округа от 20 ноября 2002 г. по делу N КА-А41/7688-02. Как указывается в Постановлении, налоговая инспекция прервала, а по ее утверждению приостановила налоговую проверку в нарушение закона (ст. 89 НК РФ), фактически продлив установленные этой статьей сроки проверки, что, безусловно, нарушает права налогоплательщика. Доводы кассационной жалобы об отсутствии у руководителей предприятия каких-либо дополнительных обязанностей в связи с проводимой проверкой и на производственную необходимость выхода на работу во время отпуска необоснованны, поскольку в обычные трудовые обязанности директора и бухгалтера прием проверяющих и выполнение их требований (что обычно происходит во время проверки) не входит. Какой-либо производственной необходимости в проверке также нет, так как она носит не производственный, а административный характер. Ссылка налогового органа на обязательный характер Инструкции МНС РФ N 60 в данном случае не основана на тексте самой Инструкции, которая не предписывает, а лишь предусматривает возможность приостановления проверки, что не лишает ответчика возможности принимать решения в соответствии с законом. Из текста Инструкции также не вытекает, что приостановление проверки прерывает течение срока проведения проверки в целом. Решение ответчика приводит к нарушению этого срока, а значит - незаконно и правильно признано судом недействительным.

Выездная налоговая проверка может охватывать период не более чем три календарных года, предшествующих году проверки. В 2000 г. в арбитражном суде рассматривался спор о том, как отсчитывать эти три года. Дело в том, что налоговая инспекция проверила 1998, 1999 гг., часть 1997 г. и первый квартал 2000 г., что в сумме составило три года. Налогоплательщик это оспаривал, доказывая, что проверке должны быть подвергнуты только три календарных года, предшествующие проверке: 1999, 1998 и 1997. 2000 год, по его мнению, проверять было нельзя, а тем более нельзя было выставлять штрафные санкции. Этот спор дошел до окружного суда. Окружной суд подтвердил решение первой инстанции, пояснив, что предшествующие три года действительно указаны в ст. 87 НК РФ, а три года, отсчитанные от 1 января 2000 г., - это нижний предел выездной налоговой проверки. В то же время ст. 87 не содержит запрета на проверку текущего года. Таким образом, окружной суд, как и суд первой инстанции, на самом деле толкует расширительно эти три года, и в итоге, если проверка будет в декабре 2000 г., мы выйдем уже на четыре года, и, таким образом, подпадать будут 1999, 1998, 1997 и весь 2000. Однако данная позиция арбитражных судов представляется не совсем обоснованной. Как предусматривает ст. 87 НК РФ, "налоговой проверкой могут быть охвачены только три календарных года деятельности налогоплательщика, непосредственно предшествовавшие году проведения проверки". Представляется очевидным, что смысл абз. 1 ст. 87 НК РФ может быть уяснен буквальным прочтением этой нормы: если налоговая проверка проводится в 2002 г., то именно 2002 г. является годом проведения проверки. Тогда тремя годами, непосредственно предшествовавшими этому году, являются 1999, 2000 и 2001 гг. Если же допустить правильным понимание нормы, которое предлагает налоговый орган, то придется признать, что 2002 г. тоже является годом, непосредственно предшествовавшим году проведения проверки, т.е. самому себе. Кроме того, налоговые органы не учитывают понятия "календарный год", как оно предусмотрено законодательством. Статья 6.1 НК РФ этот термин не определяет: "Годом (за исключением календарного года) признается любой период времени, состоящий из двенадцати календарных месяцев, следующих подряд". Согласно ст. 11 НК РФ понятие, используемое в других отраслях законодательства, применяется в том значении, в котором оно используется в соответствующих отраслях. Понятие календарного года установлено ст. 12 Бюджетного кодекса РФ, в соответствии с которой "годовой бюджет составляется на один финансовый год, который соответствует календарному году и длится с 1 января по 31 декабря"; ст. 14 Федерального закона "О бухгалтерском учете в Российской Федерации", согласно которой отчетным годом для всех организаций является календарный год - с 1 января по 31 декабря включительно. Таким образом, бюджетным законодательством и законодательством о бухгалтерском учете (нормами наиболее близких к налоговому законодательству отраслей) данный термин определен как период с 1 января по 31 декабря. Следовательно, текущий (не закончившийся) год не может быть признан календарным и тем более одним из трех календарных лет, непосредственно предшествующих году проведения проверки. А календарный год проведения проверки не может охватывать отчетные периоды этого же года.

Выездная налоговая проверка в отношении одного налогоплательщика может проводиться по одному или нескольким налогам. Данная норма конкретизируется в п. 1 Порядка назначения выездных налоговых проверок, утвержденного Приказом МНС России от 8 октября 1999 г. N АП-3-16/318 (в ред. от 7 февраля 2000 г.). В частности, в решении налогового органа о проведении выездной налоговой проверки должны быть указаны вопросы проверки, а именно виды налогов, по которым проводится проверка.

Так, на практике встречаются случаи принятия налоговыми органами решений о проведении проверок банков по вопросам правомерности открытия счетов, режима счетов, наличия и движения денежных средств на расчетных, текущих, валютных, доходных и ссудных счетах. При этом в решении указываются клиенты банков. Как представляется, действия налоговых органов в данном случае не основаны на положениях действующего законодательства. Во-первых, такие решения не соответствуют требованиям Порядка назначения выездных налоговых проверок. Во-вторых, налоговый орган, принимая подобного рода решение, преследует цель истребовать у банка необходимые документы о другом налогоплательщике, а не провести налоговую проверку банка как налогоплательщика. В-третьих, указанные решения нарушают законные права и интересы банков, поскольку содержат требования о представлении необходимых документов, за невыполнение которых предусмотрена ответственность. Все это свидетельствует о незаконности такого рода решений налоговых органов о проведении выездных налоговых проверок и дает банкам право обратиться в суд за защитой своих интересов. Такой же точки зрения придерживается и судебно-арбитражная практика. Стабильности деятельности налогоплательщика служит запрет на проведение налоговыми органами повторных выездных налоговых проверок по одним и тем же налогам, подлежащим уплате или уплаченным налогоплательщиком за уже проверенный налоговый период. Требование о недопустимости проведения повторных проверок относится и к случаям назначения вышестоящим налоговым органом дополнительной проверки силами нижестоящего налогового органа. Налоговый кодекс Российской Федерации содержит исчерпывающий перечень оснований проведения повторных выездных проверок. Повторные выездные проверки могут производиться в связи с реорганизацией или ликвидацией организации-налогоплательщика или вышестоящим налоговым органом в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего проверку. Однако, как было указано выше, в последнем случае повторная выездная проверка не может проводиться силами нижестоящего налогового органа.

Судебная практика по данному вопросу довольно обширна. Постановлением Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа от 19 июля 2001 г. по делу N А29-2582/01А указано: "В соответствии со ст. 87 Налогового кодекса Российской Федерации запрещается проведение налоговыми органами повторных выездных налоговых проверок по одним и тем же налогам, подлежащим уплате или уплаченным налогоплательщиком (плательщиком сбора) за уже проверенный налоговый период. В январе 2001 г. (акт от 26 января 2001 г. N 16-37/89) Инспекцией проверялся период с 31 июля по 16 октября 1998 г. (срок уплаты лицензионного сбора - 14 августа 1998 г.), т.е. тот же период и тот же лицензионный сбор, что является незаконным. Согласно ст. 87 НК РФ право проводить повторную проверку предоставлено только вышестоящему налоговому органу. Учитывая изложенное, решение налогового органа, принятое по акту документальной проверки от 26 января 2001 г., незаконно и не подлежало исполнению". Федеральный арбитражный суд Восточно-Сибирского округа в своем Постановлении от 31 июля 2001 г. N А58-3274/2000-Ф02-1726/01-С1 указал: "Отказывая частично в удовлетворении исковых требований, суд исходил из того, что проведение повторных выездных налоговых проверок по одним и тем же налогам за тот же период не допускается в силу требований ст. 87 Налогового кодекса РФ. Доводы заявителя жалобы о том, что в одном из случаев проверялся филиал, а в другом - юридическое лицо, не нашли документального подтверждения, поскольку из содержания актов следует, что в обоих случаях осуществлялась проверка соблюдения порядка начисления и уплаты подоходного налога по одному и тому же периоду. Документы о начислении и выплате заработной платы конкретным физическим лицам также подтверждают идентичность объекта проверки. Судом обоснованно сделан вывод о недопустимости проведения подобной повторной проверки и отсутствии оснований для привлечения к налоговой ответственности в оспариваемой сумме". В Постановлении Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 14 июня 2001 г. N А05-1415/01-104/13 сказано: "ОАО "Архангельскгеолдобыча" обратилось в арбитражный суд с иском о признании недействительным постановления налогового управления, считая, что этим постановлением нарушены положения ст. 87 Налогового кодекса Российской Федерации, согласно которой запрещено проведение повторных налоговых проверок по одним и тем же налогам, подлежащим уплате или уже уплаченным за проверенный налоговый период. Постановление налогового управления от 23 октября 2000 г. является актом ненормативного характера, спор о признании которого недействительным подведомствен арбитражному суду. Указанное Постановление подписано руководителем налогового органа, его издание приводит к определенным юридическим последствиям. При таких обстоятельствах следует признать, что Постановление о назначении налоговой проверки затрагивает интересы налогоплательщика и может быть обжаловано в арбитражном суде". ФАС Центрального округа своим Постановлением от 22 марта 2001 г. N А14-6979-00/268/10 указал: "Фактически обстоятельства дела свидетельствуют о том, что налоговым органом были проведены дополнительные мероприятия налогового контроля, которые входят в процедуру производства по делу о налоговом правонарушении, их проведение разрешено п. 1 ст. 101 Налогового кодекса РФ, в связи с чем проверка, проводившаяся в рамках дополнительных мероприятий, необоснованно расценена судом как повторная налоговая проверка".

Решение руководителя вышестоящего налогового органа или его заместителя о назначении повторной выездной налоговой проверки в порядке контроля за деятельностью налогового органа оформляется в виде мотивированного постановления. Указанное Постановление помимо реквизитов, предусмотренных п. 1 Порядка назначения выездных налоговых проверок, должно содержать ссылку на обстоятельства, явившиеся основанием для назначения указанной проверки.

Выездная налоговая проверка может сопровождаться инвентаризацией имущества налогоплательщика, производством осмотра (обследования) производственных, складских, торговых и иных помещений и территорий, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода, либо связанных с содержанием объектов налогообложения, выемкой документов. Из содержания Налогового кодекса РФ следует, что производство указанных действий находится в компетенции проверяющих и не должно оформляться решением руководителя (заместителя руководителя) налогового органа, так как проводится в рамках выездной налоговой проверки. В ходе проведения выездной налоговой проверки может быть произведена выемка документов. Хотелось бы еще раз подчеркнуть, что выемка документов возможна только при проведении выездной налоговой проверки и не может производиться при такой форме налогового контроля, как камеральная проверка. Основанием для производства выемки является оценочный критерий, а именно "достаточные основания полагать, что документы, свидетельствующие о совершении правонарушений, могут быть уничтожены, скрыты, изменены или заменены". С целью защиты прав и законных интересов налогоплательщиков порядок производства выемки регламентирован ст. 94 НК РФ. Так, выемка документов и предметов производится на основании мотивированного постановления должностного лица налогового органа, осуществляющего выездную налоговую проверку, которое должно быть утверждено руководителем налогового органа или его заместителем. Постановление о производстве выемки предъявляется присутствующим лицам до ее начала. Не подлежат изъятию документы и предметы, не имеющие отношения к предмету налоговой проверки. О производстве выемки документов и предметов составляется протокол, в котором перечисляются и описываются изъятые документы и предметы с точным указанием их наименования, количества и индивидуальных признаков. При изъятии подлинных документов с них изготавливают копии, которые заверяются должностным лицом налогового органа и передаются лицу, у которого они изымаются.

В случае нарушения налоговым органом процедуры выемки его действия могут быть оспорены налогоплательщиком в суде.

Так, Постановлением Федерального арбитражного суда Дальневосточного округа от 4 февраля 2002 г. по делу N Ф03-А59/01-2/2849 подтверждена правильность решения Арбитражного суда Сахалинской области, признавшего недействительным решение налоговой инспекции. Основанием для такого решения стало нарушение налоговым органом процессуального порядка осмотра и выемки документов у налогоплательщика в ходе выездной налоговой проверки.

Так, в ходе налоговой проверки был осуществлен осмотр и выемка документов, касающихся финансово-хозяйственной деятельности общества "Ангарсксервис". Осуществление данных процессуальных действий должностными лицами во время выездной налоговой проверки предусмотрено ст. 92 и 94 НК РФ. Указанные нормы права устанавливают, что как при осмотре, так и при выемке документов участвуют понятые, составляется протокол, до начала выемки должностное лицо налогового органа предъявляет постановление о производстве выемки и разъясняет присутствующим лицам их права и обязанности.

Довод инспекции по налогам и сборам о том, что осмотр документов не производился, поэтому не было необходимости составлять протокол осмотра, суд признал ошибочным, поскольку в постановлении о производстве изъятия, предъявленном налоговым инспектором, непосредственно указано: произведя осмотр и проверку документов ООО "Ангарсксервис", во время которого у инспекции по налогам и сборам появились основания полагать, что документы могут быть уничтожены, скрыты, заменены, госналогинспектор принял постановление об изъятии бухгалтерских документов истца. В связи с тем что факт осмотра документов подтверждается материалами дела, а протокол осмотра составлен не был, что является существенным нарушением требований ст. 92 и 99 НК РФ, арбитражным судом сделан обоснованный вывод о незаконности действий должностных лиц по производству осмотра документов. При этом суд кассационной инстанции отметил, что вывод суда первой инстанции о наличии понятых при производстве осмотра документов является ошибочным и не подтвержден материалами дела, поскольку данное процессуальное действие не нашло своего надлежащего оформления.

Конституционно закрепленный принцип надлежащего получения и процессуального закрепления доказательств нашел свое отражение в нормах законодательства о налогах и сборах, в частности в ст. 94, 98, 99 НК РФ. Указанные нормы устанавливают общие требования, которые должны быть соблюдены должностными лицами налогового органа при производстве действий по осуществлению налогового контроля, в том числе при выемке документов, а именно: выемка документов производится в присутствии понятых и лиц, у которых она производится; о производстве выемки, изъятии документов составляется протокол с соблюдением требований, предусмотренных ст. 94 и 99 НК РФ. Отступление от этих требований независимо от причин означает потерю доказательственной силы всего установленного или обнаруженного посредством совершения действия, которое, в свою очередь, зафиксировано протоколом.

В соответствии с требованиями НК РФ по результатам выездной налоговой проверки не позднее двух месяцев после составления справки о ее проведении составляется в установленной форме акт, который кроме сотрудников налоговой инспекции подписывает руководитель проверяемой организации или представитель организации. В случае отказа перечисленных лиц подписать акт это отражается в акте налоговой проверки.

В акте налоговой проверки 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 ссылки на статьи НК РФ, предусматривающие ответственность за данный вид налоговых правонарушений.

Акт налоговой проверки вручается лично или направляется по почте заказным письмом, при этом датой вручения акта считается шестой день начиная с даты отправки (п. 4 ст. 100 НК РФ). Налогоплательщик вправе в случае несогласия с фактами, изложенными в акте проверки, а также с выводами и предложениями проверяющих в двухнедельный срок со дня получения акта проверки представить в соответствующий налоговый орган письменное объяснение мотивов отказа подписать акт или возражения по акту в целом или по его отдельным положениям с приложением оригиналов документов или надлежаще заверенных копий. В этом случае при вынесении решения руководитель (заместитель руководителя) налоговой инспекции обязан вызвать руководителей организации-налогоплательщика или их представителей, заблаговременно уведомив о месте и времени рассмотрения материалов проверки (п. 1 ст. 101 НК РФ).

НК РФ не содержит требований к руководителю налоговой инспекции о необходимости вызова руководителей организации-налогоплательщика или их представителей в случае непоступления от них письменных объяснений по акту проверки. Копия решения налоговой инспекции по результатам выездной налоговой проверки вручается под расписку руководителю организации-налогоплательщика или их представителю либо направляется по почте заказным письмом и считается полученным по истечении шести дней после его отправки (п. 5 ст. 101 НК РФ). Несоблюдение должностными лицами налоговой инспекции требований ст. 101 НК РФ является основанием для отмены решения налоговой инспекции ее вышестоящим органом или арбитражным судом.

Таким образом, можно обжаловать по этим мотивам решение налоговой инспекции о наложении на ваше общество взыскания по налоговому правонарушению.

Налоговое законодательство признает налоговым правонарушением (умышленным или по неосторожности) совершение налогоплательщиком противоправного (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяния (действие или бездействие), за которое НК РФ установлена ответственность. При этом привлечение юридического лица к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает его должностных лиц при наличии соответствующих оснований от административной и иной ответственности, предусмотренной российскими законами. Привлечение налогоплательщика - юридического лица к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает его от обязанности уплатить причитающиеся суммы налога и пени.

Вместе с тем лицо считается невиновным в совершении налогового правонарушения, пока его виновность не будет доказана в порядке, предусмотренном федеральным законом, и установлена вступившим в законную силу решением суда. Лицо, привлекаемое к ответственности, не обязано доказывать свою невиновность в совершении налогового правонарушения. Обязанность доказывания обстоятельств, свидетельствующих о факте налогового правонарушения и виновности лица в его совершении, возлагается на налоговые органы (налоговую инспекцию). Неустранимые сомнения в виновности лица, привлекаемого к ответственности, толкуются в пользу этого лица (п. 6 ст. 108 НК РФ). Одним из обстоятельств, исключающих привлечение лица к ответственности за совершение налогового правонарушения, является отсутствие вины лица в совершении налогового правонарушения.

В случае совершения налогоплательщиком - юридическим лицом налогового правонарушения ответственность в соответствии с Налоговым кодексом РФ в виде штрафа возлагается на налогоплательщика, а не на руководителя или иного сотрудника, представителя налогоплательщика - юридического лица. Это положение вытекает из определения уполномоченных (представителей и законных представителей налогоплательщика - юридического лица).

Налоговый кодекс РФ признает уполномоченными представителями налогоплательщика физических и юридических лиц, осуществляющих свои полномочия на основании доверенности, выдаваемой в порядке, установленном гражданским законодательством Российской Федерации, представляющих его интересы в отношениях с налоговыми органами, иными участниками отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах (ст. 29 НК РФ). Таковым законным представителем признается генеральный директор как единоличный исполнительный орган юридического лица. При этом действия (бездействие) законных представителей юридического лица, совершенные в связи с участием этой организации в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, признаются действиями (бездействием) этого юридического лица (ст. 27, 28 НК РФ).

Таким образом, налоговая инспекция не вправе накладывать штраф за совершение налогового правонарушения юридическим лицом на его руководителя. Такой акт налоговой инспекции можно обжаловать в арбитражном суде как незаконный.

Каждый налогоплательщик вправе обжаловать акт налоговой инспекции, если он нарушает права хозяйственного общества. Акты налоговой инспекции, действия или бездействие их должностных лиц могут быть обжалованы в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) или арбитражный суд. При этом подача жалобы в вышестоящий налоговый орган или вышестоящему должностному лицу не исключает права на одновременную или последующую подачу аналогичной жалобы в арбитражный суд. Жалоба в арбитражный суд подается в форме искового заявления в соответствии с положениями Арбитражного процессуального кодекса РФ. Жалоба на акт налоговой инспекции, а также на бездействие ее должностных лиц по вашим обращениям к ним подается соответственно вышестоящему должностному лицу налоговой инспекции в течение трех месяцев со дня, когда налогоплательщик узнал или должен был узнать о нарушении своих прав. К такой жалобе могут быть приложены обосновывающие ее документы. В случае пропуска по уважительной причине срока подачи жалобы этот срок по заявлению лица, подающего жалобу, может быть восстановлен соответственно вышестоящим должностным лицом налоговой инспекции или вышестоящим органом налоговой инспекции (ст. 139 НК РФ). Жалоба вышестоящим органам или вышестоящим должностным лицам должна быть зарегистрирована и рассмотрена в течение одного месяца со дня ее получения. По итогам рассмотрения жалобы принимается одно из следующих решений:

1) оставить жалобу без удовлетворения;

2) отменить акт налоговой инспекции и назначить дополнительную проверку;

3) отменить решение и прекратить производство по делу о налоговом правонарушении;

4) изменить решение полностью или вынести новое решение. О принятом решении налоговый орган или должностное лицо обязано уведомить в течение трех дней со дня его принятия в письменной форме (п. 3 ст. 140 НК РФ).

Однако нужно знать, что подача жалобы в вышестоящий орган налоговой инспекции или вышестоящему должностному лицу не приостанавливает исполнение обжалуемого акта, за исключением ситуации, когда вышестоящий орган имеет достаточные основания полагать, что обжалуемый акт или бездействие должностного лица налоговой инспекции не соответствует законодательству РФ. В этом случае исполнение обжалуемого акта вправе полностью или частично приостановить. Решение о приостановлении исполнения акта принимается руководителем налоговой инспекции, принявшим такой акт, либо вышестоящим органом налоговой инспекции.

Налогоплательщик - физическое лицо также вправе обжаловать решение налогового органа о привлечении его к налоговой ответственности в вышестоящем налоговом органе или в суде. Вышестоящий налоговый орган вправе отменить решение налогового органа и вынести новое решение. Однако это не лишает права обжаловать новое решение налогового органа в судебном порядке. При этом физические и юридические лица должны руководствоваться положениями п. 7 ст. 114 и п. 1 ст. 115 НК РФ о том, что налоговые санкции взыскиваются с налогоплательщика только в судебном порядке и налоговые органы могут обратиться в суд с иском о взыскании налоговой санкции не позднее шести месяцев со дня обнаружения налогового правонарушения и составления соответствующего акта (срок давности взыскания санкции). В случае пропуска срока давности взыскания санкции суд должен вынести решение об отказе в удовлетворении по этим основаниям иска налогового органа о взыскании налоговой санкции. Судом выносится такое решение по заявлению налогоплательщика. По аналогии с исковой давностью самостоятельно принимать решение суд не вправе. Восстановление срока давности взыскания санкции налоговым законодательством не предусматривается. Следовательно, налогоплательщик - физическое лицо вправе обжаловать новое решение налоговых органов в судебном порядке. Суд, вероятно, при вынесении решения расценит как смягчающее ответственность обстоятельство изменение первоначального решения вышестоящим налоговым органом. При наличии хотя бы одного смягчающего ответственность обстоятельства размер штрафа подлежит уменьшению в два и более раза по сравнению с размером, установленным соответствующей статьей гл. 16 НК РФ.

При проведении камеральной или выездной налоговой проверки возможно осуществление встречной проверки, проводящейся в отношении лиц, с которыми связана деятельность проверяемого налогоплательщика (плательщика сбора). При этом должны запрашиваться только те документы, которые имеют непосредственное отношение к проверке налогоплательщика. Параллельная налоговая проверка налогоплательщика должна проводиться с соблюдением требований ст. 89 НК РФ. Более того, при ее проведении налоговые органы не вправе проводить в течение календарного года выездные налоговые проверки по тем же налогам за тот же период. По окончании выездной налоговой проверки проверяющий составляет справку о ее проведении, где фиксируются предмет проверки и сроки ее проведения. Результаты выездной налоговой проверки в отличие от камеральной отражаются в акте налоговой проверки, составленном в установленной форме, не позднее двух месяцев после составления справки о проведенной проверке уполномоченными должностными лицами налоговых органов. В акте налоговой проверки должны быть указаны документально подтвержденные факты налоговых правонарушений, выявленные в ходе проверки, или отсутствие таковых, а также выводы и предложения проверяющих по устранению нарушений и ссылки на статьи настоящего Кодекса, предусматривающие ответственность за данный вид налоговых правонарушений. Важно отметить, что в соответствии с п. 17 Постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации и Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 11 июня 1999 г. N 41/9 "О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации" если по результатам налоговой проверки не составлен акт налоговой проверки, то считается, что проверка состоялась и правонарушения не обнаружены. Поэтому при отсутствии акта выездной налоговой проверки решение (постановление) налогового органа о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности (п. 1 ст. 101 НК РФ) и требование об уплате недоимки, пени и штрафов (п. 3 ст. 101 НК РФ) должны рассматриваться как вынесенные без наличия законных оснований (п. 4 ст. 100 НК РФ).

В этой связи получение или неполучение налогоплательщиком акта выездной налоговой проверки с учетом того, что отсутствие акта, по сути, не влечет неблагоприятных последствий для налогоплательщика, не принципиально.

Согласно ст. 137 НК РФ каждый налогоплательщик или налоговый агент имеют право обжаловать акты налоговых органов ненормативного характера, действия или бездействие их должностных лиц, если, по мнению налогоплательщика или налогового агента, такие акты, действия или бездействие нарушают их права. В соответствии со ст. 138 НК РФ акты налоговых органов, действия или бездействие их должностных лиц могут быть обжалованы в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) или в суд, которые и будут принимать соответствующее решение. Таким образом, налогоплательщику необходимо решить, куда подать жалобу на действия налогового органа.

При решении данного вопроса следует исходить из следующего. Во-первых, в соответствии со ст. 140 НК РФ по итогам рассмотрения жалобы вышестоящий налоговый орган вправе отменить решение нижестоящего налогового органа, принятого по результатам проверки, и назначить дополнительную проверку. Однако НК РФ не определяет, в чем состоит дополнительная проверка, каковы формы и порядок ее проведения. Анализ НК РФ, иных нормативных правовых актов о налогах и сборах, а также судебно-арбитражной практики дает возможность сделать вывод о том, что дополнительная проверка не может превращаться в повторную. Более того, дополнительная проверка не может проводиться нижестоящим налоговым органом, в том числе по поручению или во исполнение решения вышестоящего налогового органа. В ходе дополнительной проверки могут проверяться только те доводы, которые заявил налогоплательщик в своей жалобе. В отличие от вышестоящего налогового органа суд никакой дополнительной проверки не назначает, а оценивает решение налогового органа на основе данных, изложенных в акте налоговой проверки.

Во-вторых, подача жалобы в вышестоящий налоговый орган не приостанавливает исполнения обжалуемого акта или действия, за исключением случаев, предусмотренных настоящим НК РФ. При подаче заявления в суд налогоплательщик может подать ходатайство о приостановлении исполнения обжалуемого акта. Это становится особенно актуально, в случае если по результатам налоговой проверки может быть выставлено инкассовое поручение о безакцептном списании недоимок и пеней, а также в случае обжалования решения о проведении повторной налоговой проверки.

Порядок рассмотрения жалоб налогоплательщиков разъясняется различными письмами и приказами МНС России. Так, в частности, МНС России своим письмом от 5 апреля 2001 г. N ВП-6-18/274@ в целях упорядочения работы налоговых органов Российской Федерации по рассмотрению жалоб налогоплательщиков в соответствии со ст. 140 НК РФ разъяснило, что налоговый орган оставляет жалобу налогоплательщика без рассмотрения в случае:

- подачи жалобы лицом, не имеющим полномочий выступать от имени налогоплательщика (ст. 26, 27, 28 и 29 НК РФ);

- пропуска срока подачи жалобы в соответствии со ст. 139 НК РФ;

- представления возражений по акту проверки (п. 5 ст. 100 НК РФ);

- при наличии информации о принятии жалобы к рассмотрению вышестоящим налоговым органом (должностным лицом).

При этом не допускается повторное принятие решения налоговым органом по жалобе налогоплательщика по тому же предмету и основанию.

Решение вышестоящего налогового органа по жалобе налогоплательщика на акт налогового органа в обязательном порядке должно содержать вводную, мотивировочную и резолютивную части. Резолютивная часть решения выносится по форме, предусмотренной п. 2 ст. 140 НК РФ.

Рассмотрение и подготовка решений по жалобам налогоплательщиков на решения налоговых органов по актам проверок в порядке ст. 140 НК РФ возлагается на юридические (правовые) подразделения вышестоящих налоговых органов. В процессе рассмотрения и подготовки решений по жалобам налогоплательщиков юридические (правовые) подразделения вправе запрашивать заключения соответствующих методологических подразделений. Решение по жалобе налогоплательщика принимается с учетом судебной практики Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации по рассматриваемым вопросам.

В случае принятия решения по жалобе налогоплательщика в соответствии с подп. 2 п. 2 ст. 140 НК РФ необходимо иметь в виду следующее.

Дополнительная проверка назначается в рамках рассмотрения жалобы налогоплательщика (гл. 20 НК РФ), т.е. разрешения налогового спора, в отличие от налоговой проверки, проводимой в рамках налогового контроля (гл. 14 НК РФ). Вместе с тем дополнительная проверка проводится с учетом следующих особенностей.

Согласно подп. 3 п. 2 ст. 101 НК РФ по результатам рассмотрения материалов проверки руководитель (заместитель руководителя) налогового органа выносит решение о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля. В соответствии с подп. 3.4 Инструкции МНС России от 10 апреля 2000 г. N 60 "О порядке составления акта выездной налоговой проверки и производства по делу о нарушениях законодательства о налогах и сборах" данное решение выносится 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 проверки. При этом в соответствии с подп. 3.4 Инструкции МНС России N 60 решение о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля должно содержать изложение обстоятельств, вызывающих необходимость их проведения, а также перечень конкретных дополнительных мероприятий. На основании результатов проведенных дополнительных мероприятий налогового контроля руководитель (заместитель руководителя) налогового органа принимает решение о привлечении или об отказе в привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения, в описательной части которого указываются обстоятельства, вызвавшие необходимость проведения дополнительных мероприятий налогового контроля, а также перечень проведенных конкретных мероприятий налогового контроля. Срок осуществления дополнительных мероприятий налогового контроля Кодексом не установлен.

В решении о назначении дополнительной проверки, в целях разрешения налогового спора, в соответствии с подп. 2 п. 2 ст. 140 НК РФ указывается:

- круг вопросов, подлежащих обязательному рассмотрению при проведении указанной проверки;

- налоговый орган, осуществляющий проведение указанной проверки.

Учитывая, что Налоговый кодекс Российской Федерации не содержит положений о приостановлении течения давностных сроков (ст. 46, 115 и др.), решение о приостановлении исполнения обжалуемого налогоплательщиком решения в порядке ст. 141 НК РФ должно приниматься в исключительных случаях при наличии достаточных документально подтвержденных оснований.

Подводя итоги, хотелось бы отметить, что пробелы в законодательстве и недостаточная ясность формулировки правовых положений зачастую приводят к тому, что правоприменительные органы интерпретируют ту или иную норму права в свою пользу. Как указано выше, такая ситуация сложилась, в частности, в отношении камеральных проверок налоговых органов. Обычным явлением стало привлечение налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения на основании результатов камеральной проверки. Такая возможность обусловлена явной недоработкой законодателя при подготовке части первой Налогового кодекса РФ.

Не вызывает сомнений, что подробно урегулированная процедурная сторона привлечения к ответственности - важная гарантия соблюдения прав лиц, привлекаемых к ответственности. Кроме того, уменьшается вероятность правоприменительных ошибок, так как последние зачастую являются следствием пробелов и противоречий в процессуальных нормах.

**Литература**

"НАЛОГОВЫЙ КОДЕКС РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ (ЧАСТЬ ВТОРАЯ)" от 05.08.2000 N 117-ФЗ (принят ГД ФС РФ 19.07.2000)

ФЕДЕРАЛЬНЫЙ ЗАКОН от 09.07.1999 N 154-ФЗ "О ВНЕСЕНИИ ИЗМЕНЕНИЙ И ДОПОЛНЕНИЙ В ЧАСТЬ ПЕРВУЮ НАЛОГОВОГО КОДЕКСА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ" (принят ГД ФС РФ 23.06.1999)

"БЮДЖЕТНЫЙ КОДЕКС РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ" от 31.07.1998 N 145-ФЗ

(принят ГД ФС РФ 17.07.1998)

"НАЛОГОВЫЙ КОДЕКС РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ (ЧАСТЬ ПЕРВАЯ)" от 31.07.1998 N 146-ФЗ

(принят ГД ФС РФ 16.07.1998)

ФЕДЕРАЛЬНЫЙ ЗАКОН от 21.11.1996 N 129-ФЗ

"О БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ"

(принят ГД ФС РФ 23.02.1996)

<ПИСЬМО> МНС РФ от 05.04.2001 N ВП-6-18/274@

<О ПОРЯДКЕ РАССМОТРЕНИЯ ЖАЛОБ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ>

ПРИКАЗ МНС РФ от 10.04.2000 N АП-3-16/138

"ОБ УТВЕРЖДЕНИИ ИНСТРУКЦИИ МИНИСТЕРСТВА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ ПО НАЛОГАМ И СБОРАМ ОТ 10.04.2000 N 60 "О ПОРЯДКЕ СОСТАВЛЕНИЯ АКТА ВЫЕЗДНОЙ НАЛОГОВОЙ ПРОВЕРКИ И ПРОИЗВОДСТВА ПО ДЕЛУ О НАРУШЕНИЯХ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА О НАЛОГАХ И СБОРАХ"

(вместе с ИНСТРУКЦИЕЙ МНС РФ от 10.04.2000 N 60)

ПРИКАЗ МНС РФ от 08.10.1999 N АП-3-16/318

"ОБ УТВЕРЖДЕНИИ ПОРЯДКА НАЗНАЧЕНИЯ ВЫЕЗДНЫХ НАЛОГОВЫХ ПРОВЕРОК"

ПОСТАНОВЛЕНИЕ Пленума ВАС РФ от 28.02.2001 N 5

"О НЕКОТОРЫХ ВОПРОСАХ ПРИМЕНЕНИЯ ЧАСТИ ПЕРВОЙ НАЛОГОВОГО КОДЕКСА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ"

ПОСТАНОВЛЕНИЕ Пленума Верховного Суда РФ N 41, Пленума ВАС РФ N 9 от 11.06.1999

"О НЕКОТОРЫХ ВОПРОСАХ, СВЯЗАННЫХ С ВВЕДЕНИЕМ В ДЕЙСТВИЕ ЧАСТИ ПЕРВОЙ НАЛОГОВОГО КОДЕКСА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ"

ПОСТАНОВЛЕНИЕ ФАС Московского округа от 20.11.2002 N КА-А41/7688-02

ПОСТАНОВЛЕНИЕ ФАС Северо-Кавказского округа от 27.04.2002

N Ф08-1319/2002-483А

ПОСТАНОВЛЕНИЕ ФАС Дальневосточного округа от 04.02.2002 N Ф03-А59/01-2/2849

ПОСТАНОВЛЕНИЕ ФАС Волго-Вятского округа от 19.07.2001 N А29-2582/01А

ПОСТАНОВЛЕНИЕ ФАС Восточно-Сибирского округа от 31.07.2001

N А58-3274/2000-Ф02-1726/01-С1

ПОСТАНОВЛЕНИЕ ФАС Северо-Западного округа от 14.06.2001 N А05-1415/01-104/13

ПОСТАНОВЛЕНИЕ ФАС Центрального округа от 22.03.2001 N А14-6979-00/268/10

ПОСТАНОВЛЕНИЕ ФАС Дальневосточного округа от 11.10.2000 N Ф03-А73/00-2/1795

О ПРАВАХ И ОБЯЗАННОСТЯХ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ И НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ  
("НАЛОГОВЫЙ ВЕСТНИК", 2003, N 6)

НАЛОГ НА ДОХОДЫ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ. ПРАВА, ОБЯЗАННОСТИ И ОТВЕТСТВЕННОСТЬ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА И НАЛОГОВОГО АГЕНТА ("НАЛОГОВЫЙ ВЕСТНИК", 2003, N 2)

НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКИ - ФИЗИЧЕСКИЕ ЛИЦА НЕДЕЕСПОСОБНЫЕ И ОГРАНИЧЕННО ДЕЕСПОСОБНЫЕ. ПРАВА И ОБЯЗАННОСТИ (ОКОНЧАНИЕ) ("ФИНАНСОВАЯ ГАЗЕТА", 2000, N 36)

НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКИ - ФИЗИЧЕСКИЕ ЛИЦА НЕДЕЕСПОСОБНЫЕ И ОГРАНИЧЕННО ДЕЕСПОСОБНЫЕ. ПРАВА И ОБЯЗАННОСТИ (НАЧАЛО) ("ФИНАНСОВАЯ ГАЗЕТА", 2000, N 35)