



А. Н. Борисов

СПОРЫ С НАЛОГОВЫМИ ОРГАНАМИ И ОРГАНАМИ ГОСУДАРСТВЕННЫХ ВНЕБЮДЖЕТНЫХ ФОНДОВ В НОВЫХ УСЛОВИЯХ НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ

Практические рекомендации

- ◆ Досудебные и судебные споры
- ◆ Составы правонарушений
- ◆ Формы процессуальных документов

Александр Борисов

**Споры с налоговыми органами
и органами государственных
внебюджетных фондов в
новых условиях налогового
администрирования.
Практические рекомендации**

«Юстицинформ»

2011

Борисов А. Н.

Споры с налоговыми органами и органами государственных внебюджетных фондов в новых условиях налогового администрирования. Практические рекомендации / А. Н. Борисов — «Юстицинформ», 2011

ISBN 978-5-7205-1098-5

Книга содержит практические рекомендации организациям, индивидуальным предпринимателям и гражданам по защите своих прав и законных интересов в спорах с налоговыми органами и органами государственных внебюджетных фондов. В первой и второй главах книги подробно рассмотрены процедуры соответственно досудебных и судебных споров, в том числе в вышестоящих органах, арбитражных судах и судах общей юрисдикции. Третья глава книги посвящена анализу составов всех видов правонарушений, связанных с нарушениями налогового законодательства и законодательства о страховых взносах, включая административные правонарушения и преступления. В приложении к книге приведены примерные формы основных документов, составление которых необходимо в рамках как досудебных, так и судебных споров.

ISBN 978-5-7205-1098-5

© Борисов А. Н., 2011
© Юстицинформ, 2011

Содержание

Список сокращений	5
Органы государственной власти, государственные органы, иные организации	5
Правовые акты	6
Источники правовых актов	9
Введение	10
Глава 1 Споры, рассматриваемые в административном (внесудебном) порядке	11
1.1. Споры с налоговыми органами на стадии до вынесения решения по делу о налоговом правонарушении	11
Представление возражений по акту налоговой проверки	11
Рассмотрение возражений по акту налоговой проверки	17
Представление и рассмотрение возражений по акту об обнаружении налоговых правонарушений	24
1.2. Обжалование актов налоговых органов и действий или бездействия их должностных лиц в вышестоящем налоговом органе	31
Право на обжалование актов налогового органа	31
Конец ознакомительного фрагмента.	33

Александр Николаевич Борисов

Споры с налоговыми органами и органами государственных внебюджетных фондов в новых условиях налогового администрирования. Практические рекомендации

Список сокращений

Органы государственной власти, государственные органы, иные организации

КС РФ – Конституционный Суд Российской Федерации;
ВС РФ – Верховный Суд Российской Федерации;
ВАС РФ – Высший Арбитражный Суд Российской Федерации;
МВД России – Министерство внутренних дел Российской Федерации;
Минздравсоцразвития России – Министерство здравоохранения и социального развития Российской Федерации;
Минкультуры России – Министерство культуры Российской Федерации;
Минтруд России – Министерство труда и социального развития Российской Федерации;
Минфин России – Министерство финансов Российской Федерации;
МНС России – Министерство Российской Федерации по налогам и сборам;
ФНС России – Федеральная налоговая служба;
ПФР – Пенсионный фонд Российской Федерации;
ФСС России – Фонд социального страхования Российской Федерации;
ФФОМС – Федеральный фонд обязательного медицинского страхования;
ТФОМС – территориальные фонды обязательного медицинского страхования;
Банк России – Центральный банк Российской Федерации.

Правовые акты

Закон 1991 г. о налоговых органах – Закон РФ от 21 марта 1991 г. № 943-1 «О налоговых органах Российской Федерации» (наименование в ред. Федерального закона от 8 июля 1999 г. № 151-ФЗ)¹;

Закон 1993 г. об обжаловании в суд действий и решений – Закон РФ от 27 апреля 1993 г. № 4866-1 «Об обжаловании в суд действий и решений, нарушающих права и свободы граждан»²;

часть первая ГК РФ – Гражданский кодекс РФ (часть первая) от 30 ноября 1994 г. № 51-ФЗ³;

часть вторая ГК РФ – Гражданский кодекс РФ (часть вторая) от 26 января 1996 г. № 14-ФЗ⁴;

УК РФ – Уголовный кодекс РФ от 13 июня 1996 г. № 63-ФЗ⁵;

Закон 1996 г. о бухгалтерском учете – Федеральный закон от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете»⁶;

Закон 1998 г. № 125-ФЗ о социальном страховании – Федеральный закон от 24 июля 1998 г. № 125-ФЗ «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний»⁷;

БК РФ – Бюджетный кодекс РФ от 31 июля 1998 г. № 145-ФЗ⁸; часть первая НК РФ – Налоговый кодекс РФ (часть первая) от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ⁹;

Закон 1999 г. № 154-ФЗ – Федеральный закон от 9 июля 1999 г. № 154-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации»¹⁰;

часть вторая НК РФ – Налоговый кодекс РФ (часть вторая) от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ¹¹;

Закон 2001 г. о пенсионном страховании – Федеральный закон от 15 декабря 2001 г. № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации»¹²;

УПК РФ – Уголовно-процессуальный кодекс РФ от 18 декабря 2001 г. № 174-ФЗ¹³;

КоАП РФ – Кодекс РФ об административных правонарушениях от 30 декабря 2001 г. № 195-ФЗ¹⁴;

АПК РФ – Арбитражный процессуальный кодекс РФ от 24 июля 2002 г. № 95-ФЗ¹⁵;

ГПК РФ – Гражданский процессуальный кодекс РФ от 14 ноября 2002 г. № 138-ФЗ¹⁶;

¹ Ведомости СНД и ВС РСФСР. – 1991. – № 15. – Ст. 492; СЗ РФ. – 1999. – № 28. —Ст. 3484.

² Ведомости СНД и ВС РФ. – 1993. – № 19. – Ст. 685.

³ СЗ РФ. – 1994. – № 32. – Ст. 3301.

⁴ Там же. – 1996. – № 5. – Ст. 410.

⁵ Там же. – № 25. – Ст. 2954.

⁶ Там же. – № 48.– Ст. 5369.

⁷ Там же. – 1998. – № 31. – Ст. 3803.

⁸ Там же. – № 31. – Ст. 3823.

⁹ Там же. – Ст. 3824.

¹⁰ Там же. – 1999. – № 28. – Ст. 3487.

¹¹ Там же. – 2000. – № 32. – Ст. 3340.

¹² Там же. – 2001. – № 51. – Ст. 4832.

¹³ Там же. – № 52. – Ч. I. – Ст. 4921.

¹⁴ Там же. – 2002. – № 1. – Ч. I. – Ст. 1.

¹⁵ СЗ РФ. – 2002. – № 30. – Ст. 3012.

¹⁶ Там же. – 2002. – № 46. – Ст. 4532.

Закон 2003 г. № 162-ФЗ – Федеральный закон от 8 декабря 2003 г. № 162-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в Уголовный кодекс Российской Федерации»¹⁷;

Закон 2006 г. № 137-ФЗ – Федеральный закон от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования»¹⁸;

Закон 2006 г. № 268-ФЗ – Федеральный закон от 30 декабря 2006 г. № 268-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации»¹⁹;

Закон 2008 г. № 224-ФЗ – Федеральный закон от 26 ноября 2008 г. № 224-ФЗ «О внесении изменений в часть первую, часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации»²⁰;

Закон 2009 г. № 212-ФЗ о страховых взносах – Федеральный закон от 24 июля 2009 г. № 212-ФЗ «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования»²¹;

Закон 2009 г. № 213-ФЗ – Федеральный закон от 24 июля 2009 г. № 213-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу отдельных законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации в связи с принятием Федерального закона «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования»²²;

Закон 2009 г. № 383-ФЗ – Федеральный закон от 29 декабря 2009 г. № 383-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации»²³;

Закон 2010 г. № 228-ФЗ – Федеральный закон от 27 июля 2010 г. № 228-ФЗ «О внесении изменений в Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации»²⁴;

Закон 2010 г. № 229-ФЗ – Федеральный закон от 27 июля 2010 г. № 229-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации, а также о признании утратившими силу отдельных законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации в связи с урегулированием задолженности по уплате налогов, сборов, пеней и штрафов и некоторых иных вопросов налогового администрирования»²⁵;

Постановление Пленума ВАС РФ и Пленума ВС РФ от 11 июня 1999 г. № 41/9 – Постановление Пленума Верховного Суда РФ и Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 11 июня 1999 г. № 41/9 «О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации»²⁶;

¹⁷ Там же. – 2003. – № 50. – Ст. 4848.

¹⁸ Там же. – 2006. – № 31. – Ч. I. – Ст. 3436.

¹⁹ Там же. – 2007. – № 1. – Ч. I. – Ст. 31.

²⁰ Там же. – 2008. – № 48. – Ст. 5519.

²¹ Там же. – 2009. – № 30. – Ст. 3738.

²² СЗРФ. – 2009. – № 30. – Ст. 3739.

²³ Там же. – 2010. – № 1. – Ст. 4.

²⁴ Там же. – № 31. – Ст. 4197.

²⁵ Там же. – Ст. 4198.

²⁶ Российская газета. – 1999. – 6 июля. – № 128.

Постановление Пленума ВАС РФ от 28 февраля 2001 г. № 5 – Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 28 февраля 2001 г. № 5 «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации»²⁷;

Постановление Пленума ВАС РФ от 27 января 2003 г. № 2 – Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 27 января 2003 г. № 2 «О некоторых вопросах, связанных с введением в действие Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях»²⁸;

Постановление Пленума ВС РФ от 24 октября 2006 г. № 18 – Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 24 октября 2006 г. № 18 «О некоторых вопросах, возникающих у судов при применении Особенной части Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях»²⁹;

Постановление Пленума ВС РФ от 28 декабря 2006 г. № 64 – Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 28 декабря 2006 г. № 64 «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления»³⁰;

Постановление Пленума ВС РФ от 10 февраля 2009 г. № 2 – Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 10 февраля 2009 г. № 2 «О практике рассмотрения судами дел об оспаривании решений, действий (бездействия) органов государственной власти, органов местного самоуправления, должностных лиц, государственных и муниципальных служащих»³¹;

Обзор 2003 г. практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений части первой НК РФ – Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений части первой Налогового кодекса Российской Федерации, направленный информационным письмом Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 17 марта 2003 г. № 71³²;

Методические рекомендации 2010 г. по привлечению плательщиков страховых взносов к ответственности – Методические рекомендации об организации работы территориальных органов Пенсионного фонда Российской Федерации по привлечению плательщиков страховых взносов к ответственности за нарушение законодательства Российской Федерации о страховых взносах, утверждены распоряжением Правления ПФР от 5 мая 2010 г. № 120р «Об организации работы территориальных органов Пенсионного фонда Российской Федерации по привлечению к ответственности плательщиков страховых взносов за нарушение законодательства Российской Федерации о страховых взносах»³³.

²⁷ Вестник ВАС РФ. – 2001. – № 7.

²⁸ Вестник ВАС РФ. – 2003. – № 3.

²⁹ Российская газета. – 2006. – 8 ноября. – № 250.

³⁰ Там же. – 31 декабря. – № 297.

³¹ Там же. – 2009. – 18 февраля. – № 27.

³² Вестник ВАС РФ. – 2003. – № 5.

³³ Нормативные акты для бухгалтера. – 2010. – № 12.

Источники правовых актов

Бюллетень ВС РФ – Бюллетень Верховного Суда Российской Федерации;
БНА ФОИВ – Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти;
Вестник ВАС РФ – Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации;
Ведомости СНД и ВС РСФСР – Ведомости Съезда народных депутатов РСФСР и Верховного Совета РСФСР;
Ведомости СНД и ВС РФ – Ведомости Съезда народных депутатов Российской Федерации и Верховного Совета Российской Федерации;
Вестник КС РФ – Вестник Конституционного Суда Российской Федерации;
СЗ РФ – Собрание законодательства Российской Федерации;
СПС – справочные правовые системы.

Введение

Система налогового администрирования находится в непрерывном процессе совершенствования. За последнее время в рамках данного процесса внесен целый ряд изменений в часть первую НК РФ и иные акты законодательства о налогах и сборах. Наиболее значимые из актов, вносящих изменения, – это Закон 2006 г. № 137-ФЗ, Закон

2006 г. № 268-ФЗ, Закон 2008 г. № 224-ФЗ, Закон 2009 г. № 383-ФЗ, Закон 2010 г. № 229-ФЗ. С 1 января 2010 г. отношения, связанные с исчислением и уплатой (перечислением) страховых взносов в ПФР на обязательное пенсионное страхование, ФСС России на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, ФФОМС и ТФОМС на обязательное медицинское страхование, регулирует Закон 2009 г. № 212-ФЗ о страховых взносах. Названный Закон содержит процедуры администрирования, во многом аналогичные содержащимся в части первой НК РФ.

С учетом данных изменений в первой и второй главах книги подробно рассмотрены процедуры соответственно досудебных и судебных споров с налоговыми органами и органами государственных внебюджетных фондов (по терминологии Закона 2009 г. № 212-ФЗ о страховых взносах – органы контроля за уплатой страховых взносов), в том числе в вышестоящих органах, арбитражных судах и судах общей юрисдикции. Применительно к спорам в судах рассмотрены случаи участия организаций, индивидуальных предпринимателей и граждан как на стороне заявителей (истцов), так и на стороне ответчиков. Кстати, Законом 2010 г. № 228-ФЗ внесено немало изменений в АПК РФ, в том числе и в гл. 24, регламентирующую рассмотрение дел об оспаривании актов и решений контролирующих органов. Один из разделов первой главы книги посвящен действиям контролирующих органов при установлении признаков преступлений и административных правонарушений.

Приложение к книге содержит примерные формы основных документов, составление которых необходимо в рамках как досудебных, так и судебных споров с налоговыми органами и органами государственных внебюджетных фондов – возражений, жалоб, заявлений, ходатайств, отзывов, пояснений и т. п.

В главе 3 книги проанализированы составы всех видов правонарушений, связанных с нарушениями налогового законодательства и законодательства о страховых взносах, в том числе собственно налоговых правонарушений и аналогичных им нарушений законодательства о страховых взносах, административных правонарушений и преступлений. В этом отношении следует отметить, что в КоАП РФ внесен ряд значительных изменений Законом 2009 г. № 213-ФЗ в связи с принятием Закона 2009 г. № 212-ФЗ о страховых взносах. Упомянутым Законом 2009 г. № 383-ФЗ внесены значительные изменения в нормы УК РФ, устанавливающие уголовную ответственность за нарушения налогового законодательства, ряд этих изменений взаимосвязан с изменениями, внесенными этим же Законом в часть первую НК РФ.

Глава 1 Споры, рассматриваемые в административном (внесудебном) порядке

1.1. Споры с налоговыми органами на стадии до вынесения решения по делу о налоговом правонарушении

Часть первая НК РФ предусматривает две процедуры рассмотрения дел о налоговых правонарушениях, что прямо установлено ст. 100.1, введенной Законом 2006 г. № 137-ФЗ:

дела о выявленных в ходе камеральной или выездной налоговой проверки налоговых правонарушений согласно п. 1 указанной статьи рассматриваются в порядке, предусмотренном ст. 101 данного Кодекса;

дела о выявленных в ходе иных мероприятий налогового контроля налоговых правонарушений (за исключением правонарушений, предусмотренных ст. 120, 122 и 123 данного Кодекса) согласно п. 2 указанной статьи рассматриваются в порядке, предусмотренном ст. 101.4 данного Кодекса.

Обе названные процедуры рассмотрения дел о налоговых правонарушениях включают возможность представления возражений лицом, в отношении которого осуществляется производство по делу о налоговом правонарушении.

Представление возражений по акту налоговой проверки

Право налогоплательщиков представлять налоговым органам и их должностным лицам пояснения по исчислению и уплате налогов, а также по актам проведенных налоговых проверок предусмотрено в подп. 7 п. 1 ст. 21 части первой НК РФ.

В соответствии с п. 6 ст. 100 данного Кодекса (здесь и далее в ред. Закона 2006 г. № 137-ФЗ) лицо, в отношении которого проводилась налоговая проверка (его представитель), в случае несогласия с фактами, изложенными в акте налоговой проверки, а также с выводами и предложениями проверяющих вправе представить в соответствующий налоговый орган письменные возражения по указанному акту в целом или по его отдельным положениям. Примерная форма возражений по акту налоговой проверки приведена в приложении 1 к настоящей книге.

Аналогичная норма ранее (до внесения изменений Законом 2006 г. № 137-ФЗ) содержалась в п. 5 ст. 100 НК РФ. Однако если ранее для этого отводился двухнедельный срок со дня получения акта налоговой проверки, то в настоящее время – 15 дней со дня получения акта. С учетом нормы п. 6 ст. 6.1 части первой НК РФ (срок, определенный днями, исчисляется в рабочих днях, если срок не установлен в календарных днях) в п. 6 ст. 100 данного Кодекса в действующей редакции речь идет о рабочих днях (в п. 6 ст. 6.1 также определено, что рабочим днем считается день, который не признается в соответствии с законодательством РФ выходным и (или) нерабочим праздничным днем).

Улучшение положения налогоплательщика в части определения срока представления возражений по акту налоговой проверки очевидно. Попытка учесть только рабочие дни была сделана и в ранее действовавшей редакции ст. 6.1 НК РФ (до внесения изменений Законом 2006 г. № 137-ФЗ): в ч. 5 данной статьи было определено, что срок, исчисляемый неделями, истекает в последний день недели; при этом неделей признается период времени, состоящий из пяти рабочих дней, следующих подряд. Однако такое исчисление срока вряд ли можно было признать удачным. Разницу же в исчислении срока можно продемонстрировать следующим

примером: в письме Минфина России от 19 июля 2006 г. № 03-02-07/1-187³⁴ разъяснено, что при исчислении двухнедельного срока, течение которого началось 23 марта 2006 г., учитываются следующие подряд рабочие дни: 23, 24, 27–31 марта, 3–5 апреля 2006 г.; в случае же если подлежал применению срок, определенный в п. 6 ст. 100 НК РФ в действующей редакции, к этим дням добавились бы 6, 7 и 10–12 апреля 2006 г.

Согласно п. 6 ст. 100 НК РФ при представлении письменных возражений по акту налоговой проверки налогоплательщик вправе приложить к ним документы (их заверенные копии), подтверждающие обоснованность своих возражений. Там же предусмотрено, что налогоплательщик вправе указанные документы (их копии) передать в налоговый орган в согласованный срок. Аналогичные положения содержались и в п. 5 указанной статьи в прежней редакции.

Как представляется, при представлении копий документов следует применять положения п. 2 ст. 93 НК РФ (в ред. Закона 2010 г. № 229-ФЗ) о порядке представления документов по требованию должностного лица налогового органа, проводящего налоговую проверку:

истребуемые документы могут быть представлены в налоговый орган лично или через представителя, направлены по почте заказным письмом или переданы в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи;

представление документов на бумажном носителе производится в виде заверенных проверяемым лицом копий. Не допускается требование нотариального удостоверения копий документов, представляемых в налоговый орган (должностному лицу), если иное не предусмотрено законодательством РФ;

в случае если истребуемые у налогоплательщика документы составлены в электронном виде по установленным форматам, налогоплательщик вправе направить их в налоговый орган в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи;

порядок направления требования о представлении документов и порядок представления документов по требованию налогового органа в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи устанавливаются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов;

в случае необходимости налоговый орган вправе ознакомиться с подлинниками документов.

Отличие от ранее действовавшей нормы п. 5 ст. 100 НК РФ в п. 6 данной статьи в действующей редакции не говорится о праве налогоплательщика представить письменное объяснение мотивов отказа подписать акт. По-видимому, законодатель считает, что данные мотивы не имеют значения (разумеется, если они не представляют собой непосредственно возражения по акту налоговой проверки). В связи с этим примечательно то, что порядок подписания акта налоговой проверки (см. ниже) не предусматривает выяснения причин отказа налогоплательщика от подписания акта. Соответственно, представляются равнозначными по своим юридическим последствиям отказ от подписания акта налоговой проверки и подписание акта проверки с возражениями. При подписании же акта достаточно указать пометку «С возражениями». Указывать то, что возражения будут представлены или даже представлены к конкретной дате, как это иногда встречается на практике, представляется излишним, так как процедура представления возражений по акту четко регламентирована положениями НК РФ.

Необходимо также иметь в виду, что в соответствии с п. 4 ст. 101 НК РФ отсутствие письменных возражений лица, в отношении которого проводилась проверка, не лишает это лицо (его представителя) права давать свои объяснения на стадии рассмотрения материалов налоговой проверки (см. ниже). Более того, согласно сохраняющим свою практическую значимость разъяснениям, данным в п. 29 Постановления Пленума ВАС РФ от 28 февраля 2001 г. № 5, суд обязан принять и оценить документы и иные доказательства, представленные налого-

³⁴ СПС.

плательщиком в обоснование своих возражений по акту выездной налоговой проверки, независимо от того, представлялись ли эти документы налогоплательщиком налоговому органу в сроки, определенные п. 5 ст. 100 НК РФ (данной норме соответствует п. 6 указанной статьи в действующей редакции).

Порядок оформления результатов налоговой проверки определен упоминаемой ст. 100 части первой НК РФ. Этот порядок унифицирован в отношении камеральных и выездных налоговых проверок. В то же время в п. 1 ст. 100 данного Кодекса установлены особенности оформления камеральной и выездной налоговых проверок. Так, согласно указанной норме, при проведении выездной налоговой проверки по ее результатам в течение двух месяцев со дня составления справки о проведенной проверке уполномоченными должностными лицами налоговых органов должен быть составлен в установленной форме акт налоговой проверки. Обязанность проверяющих составить в последний день проведения выездной налоговой проверки справку о проведенной проверке, в которой фиксируются предмет проверки и сроки ее проведения, и вручить ее налогоплательщику или его представителю закреплена в п. 15 ст. 89 НК РФ (там же предусмотрено, что в случае если налогоплательщик (его представитель) уклоняется от получения справки о проведенной проверке, указанная справка направляется налогоплательщику заказным письмом по почте).

Следует подчеркнуть, что акт по результатам выездной налоговой проверки подлежит обязательному составлению независимо от того, выявлены ли данной проверкой нарушения или нет. На это обращено внимание и в письме ФНС России от 16 апреля 2009 г. № ШТ-22-2/299@ «О рассмотрении материалов выездных налоговых проверок, в ходе которых не были выявлены нарушения законодательства о налогах и сборах»³⁵. Там же указано, что в случаях если отсутствуют основания для вынесения решения, предусмотренного ст. 101 НК РФ, в течение трех дней после составления акта выездной налоговой проверки руководителем проверяющей группы составляется докладная записка на имя руководителя (заместителя руководителя) налогового органа, которая должна содержать все сведения, фиксируемые в справке о проведенной выездной налоговой проверке (п. 15 ст. 89 данного Кодекса), а также запись об отсутствии выявленных в ходе проверки документально подтвержденных фактов нарушений законодательства о налогах и сборах; к докладной записке прикладываются экземпляр Акта выездной налоговой проверки и документы, послужившие основанием для включения плательщика в план выездных налоговых проверок; докладная записка подписывается должностным лицом налогового органа, являющимся руководителем проверяющей группы, и визируется начальником отдела, проводящего проверку; на основании резолюции руководителя (заместителя руководителя) налогового органа на указанной докладной записке вносятся соответствующие сведения в информационные ресурсы налоговых органов.

В первоначальной редакции п. 4 ст. 100 НК РФ предусматривалось положение, согласно которому в случае, если по результатам налоговой проверки не составлен акт налоговой проверки, считается, что проверка состоялась и правонарушений не обнаружено. Однако данное положение просуществовало недолго и в соответствии с Законом 1999 г. № 154-ФЗ утратило силу. Следует отметить, что в то же время сохраняют свою практическую значимость разъяснения, данные в п. 17 Постановления Пленума ВАС РФ и Пленума ВС РФ от 11 июня 1999 г. № 41/9 в отношении данного положения: при отсутствии акта выездной налоговой проверки решение (постановление) налогового органа о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности и требование об уплате недоимки, пени и штрафов должны рассматриваться как вынесенные без наличия законных оснований.

При проведении же камеральной налоговой проверки должностными лицами налогового органа, проводящими указанную проверку, в соответствии с п. 1 ст. 100 НК РФ должен

³⁵ Экономика и жизнь. – 2009. – № 19.

быть составлен акт налоговой проверки по установленной форме только в случае выявления нарушений законодательства о налогах и сборах. Обязанность должностных лиц налогового органа, проводящих камеральную налоговую проверку, составить акт проверки при установлении факта совершения налогового правонарушения или иного нарушения законодательства о налогах и сборах закреплена также в норме п. 5 ст. 88 данного Кодекса, которая и отсылает к ст. 100 Кодекса. В прежней редакции части первой НК РФ (до внесения изменений Законом 2006 г. № 137-ФЗ) прямо не указывалось на то, что по результатам камеральной налоговой проверки налогоплательщик может быть привлечен к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения. Соответственно, ранее в данном Кодексе вообще не говорилось об обязанности составления акта налоговой проверки по результатам камеральной налоговой проверки.

В отношении физического лица – налогоплательщика оформление результатов налоговой проверки и дальнейшее производство по делу о налоговом правонарушении возможно вплоть до его смерти или признания его умершим в порядке, установленном гражданским законодательством. При этом утрата физическим лицом статуса индивидуального предпринимателя не имеет значения для осуществления указанных процедур в отношении осуществленной им ранее предпринимательской деятельности. Именно это следует из

Определения КС РФ от 25 января 2007 г. № 95-0-0³⁶, в котором указано, что налоговому контролю и привлечению к ответственности за выявленные налоговые правонарушения подлежат как организации, так и физические лица независимо от приобретения либо утраты ими специального правового статуса, занятия определенной деятельностью, перехода под действие отдельных налогов или специальных налоговых режимов.

Срок, в течение которого должен быть составлен акт налоговой проверки при проведении камеральной налоговой проверки, в соответствии со ст. 1 ст. 100 НК РФ составляет 10 дней после окончания камеральной налоговой проверки. С учетом нормы п. 6 ст. 6.1 данного Кодекса (срок, определенный днями, исчисляется в рабочих днях, если срок не установлен в календарных днях) речь идет о рабочих днях (в п. 6 указанной статьи также определено, что рабочим днем считается день, который не признается в соответствии с законодательством РФ выходным и (или) нерабочим праздничным днем). Срок проведения камеральной налоговой проверки установлен в п. 2 ст. 88 НК РФ (в ред. Закона 2008 г. № 224-ФЗ): в течение трех месяцев со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации (расчета). До внесения Законом 2008 г. № 224-ФЗ изменений указывалось, что в течение трех месяцев со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации (расчета) и документов, которые в соответствии с данным Кодексом должны прилагаться к налоговой декларации (расчету), если законодательством о налогах и сборах не предусмотрены иные сроки.

Статья 176 части второй НК РФ предусматривает особенности оформления результатов камеральной налоговой проверки при представлении в налоговый орган налоговой декларации по НДС, в которой заявлено о возмещении суммы налога. Согласно п. 3 указанной статьи в случае выявления нарушений законодательства о налогах и сборах в ходе проведения камеральной налоговой проверки уполномоченными должностными лицами налоговых органов должен быть составлен акт налоговой проверки в соответствии со ст. 100 части первой данного Кодекса, т. е. в общем порядке, предусмотренном данной статьей для оформления результатов камеральной налоговой проверки.

В пункте 2 ст. 100 НК РФ в прежней редакции (до внесения изменений Законом 2006 г. № 137-ФЗ) предусматривалось, что 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

³⁶ СПС.

нарушений и ссылки на статьи данного Кодекса, предусматривающие ответственность за данный вид налоговых правонарушений.

В отличие от данной нормы п. 3 ст. 100 НК РФ в действующей редакции прямо определяет перечень сведений, подлежащих обязательному указанию в акте налоговой проверки:

1) дата акта налоговой проверки. При этом определено, что под указанной датой понимается дата подписания акта лицами, проводившими эту проверку;

2) полное и сокращенное наименования либо фамилия, имя, отчество проверяемого лица. При этом предписано в случае проведения проверки организации по месту нахождения ее обособленного подразделения помимо наименования организации указывать полное и сокращенное наименования проверяемого обособленного подразделения и место его нахождения;

3) фамилии, имена, отчества лиц, проводивших проверку, их должности с указанием наименования налогового органа, который они представляют;

4) дата и номер решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа о проведении выездной налоговой проверки (для выездной налоговой проверки);

5) дата представления в налоговый орган налоговой декларации и иных документов (для камеральной налоговой проверки);

6) перечень документов, представленных проверяемым лицом в ходе налоговой проверки;

7) период, за который проведена проверка;

8) наименование налога, в отношении которого проводилась налоговая проверка;

9) даты начала и окончания налоговой проверки;

10) адрес места нахождения организации или места жительства физического лица;

11) сведения о мероприятиях налогового контроля, проведенных при осуществлении налоговой проверки;

12) документально подтвержденные факты нарушений законодательства о налогах и сборах, выявленные в ходе проверки, или запись об отсутствии таковых;

13) выводы и предложения проверяющих по устранению выявленных нарушений и ссылки на статьи НК РФ, в случае если данным Кодексом предусмотрена ответственность за данные нарушения законодательства о налогах и сборах.

В соответствии с Законом 2010 г. № 229-ФЗ в ст. 100 НК РФ включен п. 3.1, согласно которому к акту налоговой проверки прилагаются документы, подтверждающие факты нарушений законодательства о налогах и сборах, выявленные в ходе проверки. При этом предусмотрено, что документы, полученные от лица, в отношении которого проводилась проверка, к акту проверки не прилагаются; документы, содержащие не подлежащие разглашению налоговым органом сведения, составляющие банковскую, налоговую или иную охраняемую законом тайну третьих лиц, а также персональные данные физических лиц, прилагаются в виде заверенных налоговым органом выписок.

Согласно п. 4 ст. 100 НК РФ форма и требования к составлению акта налоговой проверки устанавливаются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, т. е. ФНС России. Соответствующим актом является приказ Федеральной налоговой службы от 25 декабря 2006 г. № САЭ-3-06/892@³⁷, которым среди прочего утверждены формы акта выездной (повторной выездной) налоговой проверки и акта камеральной налоговой проверки, а также Требования к составлению акта налоговой проверки.

В соответствии с п. 2 ст. 100 НК РФ акт налоговой проверки подписывается лицами, проводившими соответствующую проверку, и лицом, в отношении которого проводилась эта

³⁷ БНАФОИВ. – 2007. – № 13.

проверка (его представителем). Как упоминалось выше, в подп. 1 п. 3 указанной статьи определено, что дата подписания акта налоговой проверки лицами, проводившими эту проверку, является датой акта, которая и подлежит указанию в качестве таковой в акте. В пункте 2 ст. 100 НК РФ также предусмотрено, что об отказе лица, в отношении которого проводилась налоговая проверка, или его представителя подписать акт делается соответствующая запись в акте налоговой проверки.

Как установлено в п. 5 ст. 100 НК РФ, акт налоговой проверки должен быть вручен лицу, в отношении которого проводилась проверка, или его представителю под расписку или передан иным способом, свидетельствующим о дате его получения указанным лицом (его представителем). В случае если лицо, в отношении которого проводилась проверка, или его представитель уклоняются от получения акта налоговой проверки, то согласно указанной норме этот факт отражается в акте налоговой проверки. Изменением, внесенным Законом 2008 г. № 224-ФЗ, уточнено, что акт налоговой проверки должен быть вручен в течение пяти дней с даты этого акта.

В пункте 5 ст. 100 НК РФ также установлено, что в случае уклонения проверяемого лица (его представителя) от получения акта налоговой проверки акт налоговой проверки направляется по почте заказным письмом по месту нахождения организации (обособленного подразделения) или месту жительства физического лица. Следует обратить внимание на то, что согласно п. 4 указанной статьи в ранее действовавшей редакции (до внесения изменений Законом 2006 г. № 137-ФЗ) акт налоговой проверки мог быть вручен руководителю организации-налогоплательщика либо индивидуальному предпринимателю (их представителям) под расписку или передан иным способом, свидетельствующим о дате его получения налогоплательщиком или его представителями. Соответственно, в условиях действующей редакции НК РФ акт налоговой проверки может быть направлен по почте только в случае уклонения проверяемого лица (его представителя) от получения акта. Направление же акта налоговой проверки по почте при отсутствии уклонения от получения акта является нарушением порядка оформления результатов налоговой проверки.

Как определено в п. 5 ст. 100 НК РФ, в случае направления акта налоговой проверки по почте заказным письмом датой вручения этого акта считается шестой день считая с даты отправки заказного письма. Исходя из разъяснений, данных в п. 18 Постановления Пленума ВАС РФ от 28 февраля 2001 г. № 5, в силу прямого указания закона соответствующая налоговая процедура признается соблюденной, независимо от фактического получения налогоплательщиком (его представителем) акта налоговой проверки, направленного заказным письмом. Не исключено, что направленный по почте акт налоговой проверки заказным письмом может дойти до налогоплательщика позже, чем истечет шесть дней с даты направления данного письма, либо не дойдет вообще. Как представляется, в этом случае налогоплательщику может помочь справка из почтового отделения, в котором обслуживается организация, о дате поступления в адрес организации соответствующего заказного письма или о факте непоступления такого письма.

Следует отметить, что в подп. 9 п. 1 ст. 21 НК РФ предусмотрено право налогоплательщиков получать копию акта налоговой проверки, а в подп. 9 п. 1 ст. 32 данного Кодекса закреплена корреспондирующая данному праву обязанность налоговых органов направлять налогоплательщикам копию акта налоговой проверки. Однако это не означает того, что при подписании акта налоговой проверки налогоплательщику (его представителю) должна вручаться копия акта налоговой проверки, а не сам акт проверки. Именно такая сохраняющая свою практическую значимость правовая позиция выражена в Решении ВАС РФ от 28 ноября 2003 г. № 12906/03³⁸. В указанных же нормах НК РФ речь идет, по мнению ВАС РФ, о том, что

³⁸ Вестник ВАС РФ. – 2004. – № 5.

при обращении налогоплательщика к налоговому органу за копией акта проверки последний обязан ее выдать (направить).

По мнению ФНС России, изложенному в письме от 19 марта 2007 г. № ЧД-6-23/216@ «О порядке составления актов выездных налоговых проверок»³⁹, положениями НК РФ понятие «Раздел акта» не предусмотрено, а как следствие не предусмотрена и обязанность налогового органа по вручению «Раздела акта» лицу, в отношении которого проводилась проверка. Соответственно, ФНС России обращала внимание налоговых органов на недопустимость вручения разделов актов выездных налоговых проверок руководителям (уполномоченным им лицам) филиалов (представительств) и иных обособленных подразделений налогоплательщиков-организаций.

Рассмотрение возражений по акту налоговой проверки

Рассмотрение возражений по акту налоговой проверки является составной частью процедуры вынесения решения по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки. Данная процедура регламентирована положениями ст. 101 части первой НК РФ, содержащей целый ряд новелл, введенных Законом 2006 г. № 137-ФЗ, Законом 2008 г. № 224-ФЗ и Законом 2010 г. № 229-ФЗ. К данной статье отсылает и п. 3 ст. 176 части второй НК РФ, определяющий особенности оформления результатов камеральной налоговой проверки при представлении в налоговый орган налоговой декларации по НДС, в которой заявлено о возмещении суммы налога: акт и другие материалы камеральной налоговой проверки, в ходе которой были выявлены нарушения законодательства о налогах и сборах, а также представленные налогоплательщиком (его представителем) возражения должны быть рассмотрены руководителем (заместителем руководителя) налогового органа, проводившего налоговую проверку, и решение по ним должно быть принято в соответствии со ст. 101 данного Кодекса.

Материалы налоговой проверки согласно п. 1 указанной статьи рассматриваются руководителем (заместителем руководителя) налогового органа. Данное положение содержалось и в п. 1 ст. 101 НК РФ в ранее действовавшей редакции. Законом 2006 г. № 137-ФЗ уточнено, что подлежат рассмотрению акт налоговой проверки и другие материалы налоговой проверки, в ходе которой были выявлены нарушения законодательства о налогах и сборах, а также представленные проверяемым лицом (его представителем) письменные возражения по указанному акту (в ранее действовавшей редакции п. 6 ст. 100 говорилось о рассмотрении акта налоговой проверки, а также документов и материалов, представленных налогоплательщиком). Следует отметить, что такая формулировка допускает необязательность рассмотрения материалов налоговой проверки, не выявившей нарушений законодательства о налогах и сборах. В свою очередь, Законом 2010 г. № 229-ФЗ уточнено, что подлежат рассмотрению материалы не только налоговой проверки, но и дополнительных мероприятий налогового контроля.

Пункт 1 ст. 101 НК РФ в новой редакции уточняет срок, в течение которого материалы налоговой проверки должны быть рассмотрены и по ним должно быть принято решение: 10 дней со дня истечения срока, предусмотренного в п. 6 указанной статьи для представления письменных возражений по акту налоговой проверки (как говорилось выше, данный срок составляет 15 дней со дня получения акта налоговой проверки). С учетом нормы п. 6 ст. 6.1 части первой НК РФ (срок, определенный днями, исчисляется в рабочих днях, если срок не установлен в календарных днях) речь идет о рабочих днях (в п. 6 ст. 6.1 также определено, что рабочим днем считается день, который не признается в соответствии с законодательством РФ выходным и (или) нерабочим праздничным днем). Необходимо обратить внимание на то, что в п. 1 ст. 101 НК РФ говорится о 10 днях со дня истечения срока, предусмотренного в п.

³⁹ Официальные документы. – 2007. – № 13.

б данной статьи, а не со дня представления налогоплательщиком возражений по акту налоговой проверки.

Нововведением Закона 2006 г. № 137-ФЗ является то, что согласно п. 1 ст. 101 НК РФ срок рассмотрения материалов налоговой проверки и принятия по ним решения может быть продлен, но не более чем на один месяц. Рекомендуемая форма Решения о продлении срока рассмотрения материалов налоговой проверки утверждена наряду с прочими формами приказом ФНС России от 7 мая 2007 г. № ММ-3-06/281@ «Об утверждении рекомендуемых форм документов, используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах»⁴⁰. Данная форма предусматривает обязательность указания в решении основания продления срока – проведение дополнительных мероприятий налогового контроля с указанием реквизитов соответствующего решения либо иное мотивированное основание. Форма решения содержит раздел, предусматривающий ознакомление с решением проверяемого налогоплательщика (его представителя), – подписание и указание даты подписи.

В соответствии с п. 2 ст. 101 НК РФ налоговый орган обязан известить о времени и месте рассмотрения материалов налоговой проверки лицо, в отношении которого проводилась эта проверка. Разумеется, такое извещение должно быть произведено заблаговременно, что и было прямо закреплено в п. 1 данной статьи в ранее действовавшей редакции. В противном случае приведенное положение теряет смысл.

Как установлено в п. 2 ст. 101 НК РФ, лицо, в отношении которого проводилась налоговая проверка, вправе участвовать в процессе рассмотрения материалов указанной проверки лично и (или) через своего представителя. Следует отметить, что п. 1 указанной статьи в ранее действовавшей редакции предусматривал рассмотрение материалов налоговой проверки в присутствии проверенного лица или его представителей только в случае представления письменных объяснений или возражений по акту налоговой проверки. Соответственно, в настоящее время проверенное лицо (его представители) вправе участвовать в рассмотрении материалов налоговой проверки в независимости от того, представлялись им письменные возражения по акту проверки или нет.

В ранее действовавшей редакции п. 1 ст. 101 НК РФ устанавливалось, что в случае, если налогоплательщик, несмотря на извещение, не явился, то материалы проверки, включая представленные налогоплательщиком возражения, объяснения, другие документы и материалы, рассматриваются в его отсутствие. В пункте 2 данной статьи в действующей редакции также установлено, что неявка лица, в отношении которого проводилась налоговая проверка (его представителя), извещенного надлежащим образом о времени и месте рассмотрения материалов налоговой проверки, не является препятствием для рассмотрения материалов налоговой проверки. Однако при этом предусмотрено, что участие этого лица может быть признано руководителем (заместителем руководителя) налогового органа обязательным для рассмотрения этих материалов.

Пункт 3 ст. 101 НК РФ устанавливает перечень действий, которые должны быть произведены перед рассмотрением материалов налоговой проверки по существу, в п. 4 указанной статьи определено содержание непосредственно процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки, а п. 5 этой же статьи предусматривает перечень обстоятельств, которые должны быть установлены в ходе рассмотрения материалов налоговой проверки. Все положения указанных норм являются нововведениями Закона 2006 г. № 137-ФЗ, направленными на сближение производства по налоговым правонарушениям с производством по делам об административных правонарушениях. По мнению авторов проекта данного Закона, создание урегулированного нормами права порядка совершения процессуальных действий, обеспечивающего всесторон-

⁴⁰ Экономика и жизнь. – 2007. – № 22.

нее, полное и своевременное выяснение обстоятельств совершения налогового правонарушения, объективное рассмотрение материалов проверки в соответствии с законом и исполнение принятого решения, позволит не только создать механизм эффективной борьбы с налоговыми правонарушениями, но и разрешать большинство налоговых споров в досудебном порядке.

Перед рассмотрением материалов налоговой проверки по существу руководитель (заместитель руководителя) налогового органа в соответствии с п. 3 ст. 101 НК РФ должен:

1) объявить, кто рассматривает дело и материалы какой налоговой проверки подлежат рассмотрению;

2) установить факт явки лиц, приглашенных для участия в рассмотрении. В случае неявки этих лиц руководитель (заместитель руководителя) налогового органа выясняет, извещены ли участники производства по делу в установленном порядке, и принимает решение о рассмотрении материалов налоговой проверки в отсутствие указанных лиц либо об отложении указанного рассмотрения;

3) в случае участия представителя лица, в отношении которого проводилась налоговая проверка, проверить полномочия этого представителя;

4) разъяснить лицам, участвующим в процедуре рассмотрения, их права и обязанности;

5) вынести решение об отложении рассмотрения материалов налоговой проверки в случае неявки лица, участие которого необходимо для рассмотрения.

Лицом, участие которого может быть признано обязательным для рассмотрения материалов налоговой проверки, может быть лицо, в отношении которого проводилась проверка, или его представитель (см. выше), а также свидетель, эксперт или специалист (см. ниже). Форма Решения об отложении рассмотрения материалов налоговой проверки в связи с неявкой лица (лиц), участие которого (которых) необходимо для их рассмотрения, утверждена наряду с прочими формами приказом ФНС России от 6 марта 2007 г. № ММ-3-06/106@ «Об утверждении форм документов, используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах»⁴¹.

Согласно п. 4 ст. 101 НК РФ при рассмотрении материалов налоговой проверки может быть оглашен акт налоговой проверки, а при необходимости и иные материалы мероприятий налогового контроля, а также письменные возражения лица, в отношении которого проводилась проверка.

Как предусмотрено в указанной норме, отсутствие письменных возражений не лишает это лицо (его представителя) права давать свои объяснения на стадии рассмотрения материалов налоговой проверки, о чем говорилось выше. Из данного положения следует, что проверенное лицо (его представитель) вправе давать свои объяснения и при наличии представленных ранее письменных возражений по акту проверки. В этой связи не случайно то, что в действующей редакции ст. 101 НК РФ говорится об участии данного лица (его представителя) в процедуре рассмотрения материалов налоговой проверки, а не о присутствии при этом, как указывалось в ранее действовавшей редакции данной статьи.

В соответствии с п. 4 ст. 101 НК РФ при рассмотрении материалов налоговой проверки исследуются представленные доказательства. Законом 2010 г. № 229-ФЗ уточнено, что речь идет в том числе о документах, ранее истребованных у лица, в отношении которого проводилась налоговая проверка, документах, представленных в налоговые органы при проведении камеральных или выездных налоговых проверок данного лица, и иных документах, имеющихся у налогового органа. При этом Законом 2010 г. № 229-ФЗ в указанную норму включены положения, согласно которым не допускается использование доказательств, полученных с нарушением настоящего Кодекса; если документы (информация) о деятельности налогоплательщика были представлены налогоплательщиком в налоговый орган с нарушением сроков, установлен-

⁴¹ БНА ФОИВ. – 2007. – № 20.

ных данным Кодексом, то полученные налоговым органом документы (информация) не будут считаться полученными с нарушением данного Кодекса.

Наряду с этим Законом 2010 г. № 229-ФЗ в п. 2 ст. 101 НК РФ включено положение, прямо предусматривающее, что лицо, в отношении которого проводилась налоговая проверка, вправе до вынесения решения по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки знакомиться со всеми материалами дела, включая материалы дополнительных мероприятий налогового контроля. Как представляется, данные новые положения с очевидностью свидетельствуют о возможности представления лицом, в отношении которого проводилась налоговая проверка, дополнений к ранее представленным возражениям по акту проверки с приложением копий документов, подтверждающих обоснованность возражений. Примерная форма дополнения к возражениям по акту налоговой проверки приведена в приложении 2 к настоящей книге.

Пункт 4 ст. 101 НК РФ также предусматривает возможность при рассмотрении материалов налоговой проверки принятия решения о привлечении в случае необходимости к участию в этом рассмотрении свидетеля, эксперта, специалиста (об участии указанных лиц в мероприятиях налогового контроля см. выше). В случае если участие кого-либо из данных лиц в рассмотрении материалов налоговой проверки признано обязательным, срок рассмотрения материалов может быть продлен, о чем говорилось выше.

В пункте 5 ст. 101 НК РФ установлено, что в ходе рассмотрения материалов налоговой проверки руководитель (заместитель руководителя) налогового органа:

- 1) устанавливает, совершало ли лицо, в отношении которого был составлен акт налоговой проверки, нарушение законодательства о налогах и сборах;
- 2) устанавливает, образуют ли выявленные нарушения состав налогового правонарушения;
- 3) устанавливает, имеются ли основания для привлечения лица к ответственности за совершение налогового правонарушения;
- 4) выявляет обстоятельства, исключающие вину лица в совершении налогового правонарушения, либо обстоятельства, смягчающие или отягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения.

Пункт 2 ст. 101 части первой НК РФ в прежней редакции (до внесения изменений Законом 2006 г. № 137-ФЗ) предусматривал три возможных решения, одно из которых выносится по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки руководителем (заместителем руководителя) налогового органа:

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

Последнее из указанных решений не является окончательным решением, выносимым по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки, в связи с чем проведение дополнительных мероприятий налогового контроля выделено в самостоятельную факультативную процедуру, регламентированную п. 6 данной статьи в действующей редакции.

Согласно указанной норме решение о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля может быть вынесено руководителем (заместителем руководителя) налогового органа в случае необходимости получения дополнительных доказательств для подтверждения факта совершения нарушений законодательства о налогах и сборах или отсутствия таковых. При этом установлено, что срок, в течение которого могут проводиться дополнительные мероприятия налогового контроля, не может превышать один месяц со дня вынесения решения об их проведении.

Пункт 6 ст. 101 НК РФ также определяет требования к содержанию решения о назначении дополнительных мероприятий налогового контроля. В частности, в указанном решении должны быть изложены обстоятельства, вызвавшие необходимость проведения таких дополнительных мероприятий, указаны срок и конкретная форма их проведения. Форма Решения о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля утверждена наряду с прочими формами приказом ФНС России от 31 мая 2007 г. № ММ-3-06/338@ «Об утверждении форм документов, используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах»⁴².

В данной норме также предусмотрено, что в качестве дополнительных мероприятий налогового контроля может проводиться истребование документов в соответствии со ст. 93 и 93.1 НК РФ, допрос свидетеля, проведение экспертизы. Это означает, что иные мероприятия налогового контроля при этом проводиться не могут. В противном случае будет иметь место продолжение налоговой проверки.

Согласно правовой позиции, изложенной в Определении КС РФ от 27 мая 2010 г. № 650-О-О⁴³, из взаимосвязанных положений ст. 101 НК РФ, рассматриваемых в их последовательном изложении, следует, что рассмотрение акта налоговой проверки и иных полученных по ее итогам материалов начинается после их оформления (п. 1–4) и продолжается вплоть до вынесения решения о привлечении либо об отказе в привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения, представляющего собой результат такого рассмотрения (п. 7); что касается решения о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля, то оно выносится в случае необходимости получения дополнительных доказательств для подтверждения факта совершения нарушений законодательства о налогах и сборах или отсутствия таковых (п. 6); данное решение выносится после того, как руководителем (заместителем руководителя) налогового органа будут установлены юридически значимые обстоятельства, в частности: совершало или не совершало лицо, в отношении которого был составлен акт налоговой проверки, нарушение законодательства о налогах и сборах и образуют ли выявленные нарушения состав налогового правонарушения (п. 5); таким образом, вопреки утверждению заявителя, решение о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля выносится в ходе рассмотрения материалов налоговой проверки, а не по его результатам.

В Постановлении Президиума ВАС РФ от 16 июня 2009 г. № 391/09⁴⁴ также говорилось о том, что вынесение налоговым органом решения о назначении дополнительных мероприятий налогового контроля (п. 6 ст. 101 НК РФ) производится в случае необходимости получения дополнительных доказательств для подтверждения факта совершения нарушений законодательства о налогах и сборах и не является завершающей стадией производства по делу о налоговом правонарушении. При этом сделан важный вывод о том, что участие лица, в отношении которого проводилась налоговая проверка, в рассмотрении имеющихся у налогового органа материалов должно быть обеспечено на всех стадиях осуществления налогового контроля.

С учетом того что проведение дополнительных мероприятий налогового контроля обособлено в качестве самостоятельной факультативной процедуры, п. 7 ст. 101 НК РФ в действующей редакции предусматривает вынесение по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки руководителем (заместителем руководителя) налогового органа одного из двух решений:

- 1) о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения;
- 2) об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

⁴² БНА ФОИВ. – 2007. – № 34.

⁴³ СПС.

⁴⁴ Там же.

Согласно правовой позиции, выраженной в Постановлении Президиума ВАС РФ от 17 марта 2009 г. № 14645/08⁴⁵, из приведенной правовой нормы не следует, что соответствующее решение должно быть вынесено в день рассмотрения материалов проверки или в иной день с извещением налогоплательщика о времени и месте вынесения решения. В Постановлении Президиума ВАС РФ от 22 января 2008 г. № 9467/07⁴⁶ отмечено, что ст. 101 данного Кодекса не предусматривает возможности вынесения налоговым органом без соблюдения процедуры, установленной названной правовой нормой, дополнительного решения о взыскании налога и штрафа после принятия решения по результатам рассмотрения материалов выездной налоговой проверки.

Формы Решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения и Решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения утверждены наряду с прочими формами упомянутым приказом ФНС России от 31 мая 2007 г. № ММ-3-06/338@.

Пункт 8 ст. 101 НК РФ определяет требования к содержанию указанных решений. Так, согласно указанной норме в решении о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения излагаются:

обстоятельства совершенного привлекаемым к ответственности лицом налогового правонарушения так, как они установлены проведенной проверкой, со ссылкой на документы и иные сведения, подтверждающие указанные обстоятельства;

доводы, приводимые лицом, в отношении которого проводилась проверка, в свою защиту, и результаты проверки этих доводов;

решение о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности за конкретные налоговые правонарушения с указанием статей НК РФ, предусматривающих данные правонарушения; применяемые меры ответственности.

В решении об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения в соответствии с п. 8 ст. 101 НК РФ излагаются обстоятельства, послужившие основанием для такого отказа. Там же предусмотрено, что в таком решении могут быть указаны размер недоимки, если эта недоимка была выявлена в ходе проверки, и сумма соответствующих пеней.

В пункте 8 ст. 101 НК РФ также установлено, что как в решении о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, так и в решении об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения должны быть указаны: срок, в течение которого лицо, в отношении которого вынесено решение, вправе обжаловать указанное решение;

порядок обжалования решения в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу), а также наименование органа, его место нахождения, другие необходимые сведения.

Данное требование в п. 3 ст. 101 НК РФ в ранее действовавшей редакции (до внесения изменений Законом 2006 г. № 137-ФЗ) было установлено только в отношении содержания решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, так как только на основании такого решения согласно п. 4 данной статьи налогоплательщику могло быть направлено требование об уплате недоимки по налогу и пени, т. е. начата процедура принудительного взыскания налога и пени.

Аналогично п. 7 ст. 101 НК РФ в п. 3 ст. 176 данного Кодекса (указанная норма определяет особенности оформления результатов камеральной налоговой проверки при представлении в налоговый орган налоговой декларации по НДС, в которой заявлено о возмещении

⁴⁵ Вестник ВАС РФ. – 2009. – № 6.

⁴⁶ Там же. – 2008. – № 4.

суммы налога) предусмотрено, что по результатам рассмотрения материалов камеральной налоговой проверки руководитель (заместитель руководителя) налогового органа выносит решение о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения либо об отказе в привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения.

В соответствии с Законом 2008 г. № 224-ФЗ в указанный п. 3 ст. 176 НК РФ включены положения о том, что одновременно с этим решением принимается:

- решение о возмещении полностью суммы налога, заявленной к возмещению;
- решение об отказе в возмещении полностью суммы налога, заявленной к возмещению;
- решение о возмещении частично суммы налога, заявленной к возмещению, и решение об отказе в возмещении частично суммы налога, заявленной к возмещению.

Формы перечисленных документов утверждены приказом ФНС России от 18 апреля 2007 г. № ММ-3-03/239@ «Об утверждении форм документов, используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах»⁴⁷.

Пункт 9 ст. 101 НК РФ регламентирует порядок вступления в силу решения, выносимого по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки, – новую стадию производства по делам о налоговых правонарушениях, которую данный Кодекс до внесения изменений Законом 2006 г. № 137-ФЗ не предусматривал:

решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения и решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения вступают в силу по истечении 10 дней со дня вручения лицу (его представителю), в отношении которого было вынесено соответствующее решение. С учетом нормы п. 6 ст. 6.1 части первой НК РФ (срок, определенный днями, исчисляется в рабочих днях, если срок не установлен в календарных днях) речь идет о рабочих днях (как определено в указанной норме, рабочим днем считается день, который не признается в соответствии с законодательством РФ выходным и (или) нерабочим праздничным днем);

в случае подачи апелляционной жалобы на решение налогового органа в порядке, предусмотренном ст. 101.2 НК РФ, указанное решение вступает в силу со дня его утверждения вышестоящим налоговым органом полностью или в части (об апелляционном обжаловании решения см. ниже).

Законом 2008 г. № 224-ФЗ в п. 9 ст. 101 НК РФ включено положение, согласно которому решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения должно быть вручено лицу (его представителю), в отношении которого оно вынесено, в течение пяти дней после дня его вынесения (с учетом нормы п. 6 ст. 6.1 НК РФ речь идет о рабочих днях).

В соответствии с Законом 2010 г. № 229-ФЗ в данную норму включено правило о том, что в случае, если решение вручить невозможно, оно направляется налогоплательщику по почте заказным письмом и считается полученным по истечении шести дней с даты направления заказного письма. Однако не исключено, что направленное по почте решение заказным письмом может дойти до налогоплательщика позже, чем истечет шесть дней с даты направления данного письма, либо не дойдет вообще. Как представляется, в этом случае налогоплательщику может помочь справка из почтового отделения, в котором обслуживается организация, о дате поступления в адрес организации соответствующего заказного письма или о факте непоступления такого письма.

⁴⁷ БНА ФОИВ. – 2007. – № 23.

В пункте 14 ст. 101 НК РФ предусмотрено, что несоблюдение должностными лицами налоговых органов требований, установленных НК РФ, может являться основанием для отмены решения налогового органа вышестоящим налоговым органом или судом (см. ниже).

Представление и рассмотрение возражений по акту об обнаружении налоговых правонарушений

Как упоминалось выше, порядок рассмотрения дела о выявленных в ходе иных мероприятий налогового контроля, нежели налоговые проверки, налоговых правонарушениях (за исключением правонарушений, предусмотренных ст. 120, 122 и 123 части первой НК РФ) установлен ст. 101.4 части первой НК РФ, введенной Законом 2006 г. № 137-ФЗ (статья также содержит ряд новелл, введенных Законом 2008 г. № 224-ФЗ и Законом 2010 г. № 229-ФЗ). Однако это не означает установления принципиально новой процедуры рассмотрения дел о налоговых правонарушениях. «Предшественницей» данной статьи в ранее действовавшей редакции Кодекса являлась ст. 101.1, в которой был определен порядок производства по делу о предусмотренных данным Кодексом нарушениях законодательства о налогах и сборах, совершенных лицами, не являющимися налогоплательщиками, плательщиками сбора или налоговыми агентами. В качестве таковых лиц подразумевались, прежде всего, банки как субъекты, на которые законодательством о налогах и сборах возлагаются дополнительные (по отношению к налогоплательщикам, плательщикам сбора и налоговыми агентами) обязанности, а также лица, привлекаемые к участию в мероприятиях налогового контроля (свидетели, эксперты, специалисты, переводчики).

В статье 101.4 НК РФ определен порядок действий должностных лиц налоговых органов при обнаружении фактов, свидетельствующих о предусмотренных данным Кодексом налоговых правонарушениях, вне рамок налоговых проверок. Соответственно, законодатель лишь более четко разграничил процедуры рассмотрения дел о налоговых правонарушениях в зависимости от того, выявлены данные правонарушения в ходе проведения налоговых проверок или вне таковых. При этом не имеет значения, является лицо, совершившее налоговое правонарушение, налогоплательщиком, плательщиком сбора, налоговым агентом или нет.

Необходимо обратить внимание на то, что предусмотренный ст. 101.4 НК РФ порядок в силу прямого указания, содержащегося как в указанной статье, так и в ст. 100.1 данного Кодекса, не применяется при выявлении налоговых правонарушений, предусмотренных его ст. 120 «Грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения», ст. 122 «Неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора)» и ст. 123 «Невыполнение налоговым агентом обязанности по удержанию и (или) перечислению налогов». Несомненно, это означает, что дела об указанных налоговых правонарушениях могут рассматриваться не иначе как после проведения налоговой проверки (камеральной или выездной). Иными словами, такие налоговые правонарушения могут быть выявлены и задокументированы только в рамках налоговых проверок.

В пункте 1 ст. 101.4 НК РФ предусматривалось, что при обнаружении фактов, свидетельствующих о предусмотренных данным Кодексом налоговых правонарушениях (за исключением налоговых правонарушений, предусмотренных ст. 120, 122 и 123 данного Кодекса), должностным лицом налогового органа должен быть составлен в установленной форме акт, подписываемый этим должностным лицом и лицом, совершившим такое налоговое правонарушение. Как указывалось при этом, об отказе лица, совершившего налоговое правонарушение, подписать акт делается соответствующая запись в этом акте.

Этот пункт в соответствии с Законом 2010 г. № 229-ФЗ изложен полностью в новой редакции. Однако, по существу, новым является лишь определение срока, в течение которого такой акт должен быть составлен, – 10 дней со дня выявления соответствующего нарушения.

Ранее этот срок определен не был, на что обращалось внимание и в письме Минфина России от 22 января 2009 г. № 03-02-08-7⁴⁸. При этом в указанном письме отмечалось, что акт должен быть составлен не позднее одного рабочего дня, следующего за днем обнаружения должностным лицом фактов, свидетельствующих о предусмотренных НК РФ налоговых правонарушениях (за исключением налоговых правонарушений, предусмотренных ст. 120, 122 и 123 данного Кодекса).

В остальном изменения, внесенные Законом 2010 г. № 229-ФЗ, носят терминологический характер: вместо фактов, свидетельствующих о предусмотренных НК РФ налоговых правонарушениях (за исключением налоговых правонарушений, предусмотренных ст. 120, 122 и 123 данного Кодекса), указано на факты, свидетельствующие о нарушениях законодательства о налогах и сборах, ответственность за которые установлена НК РФ (за исключением налоговых правонарушений, дела о выявлении которых рассматриваются в порядке, установленном ст. 101 данного Кодекса). Соответственно, в остальном указание на налоговое правонарушение заменено указанием на нарушение законодательства о налогах и сборах.

Пункт 2 ст. 101.4 НК РФ определяет требования к содержанию акта: в акте должны быть указаны документально подтвержденные факты нарушения законодательства о налогах и сборах, а также выводы и предложения должностного лица, обнаружившего факты нарушения законодательства о налогах и сборах, по устранению выявленных нарушений и применению санкций за налоговое правонарушение. Законом 2010 г. № 229-ФЗ указание на санкции за налоговое правонарушение заменено указанием на налоговые санкции.

Согласно п. 3 указанной статьи форма акта и требования к его составлению устанавливаются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, т. е. ФНС России. Соответствующим документом является приказ ФНС России от 13 декабря 2006 г. № САЭ-3-06/860@ «Об утверждении формы Акта об обнаружении фактов, свидетельствующих о предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации налоговых правонарушениях (за исключением налоговых правонарушений, предусмотренных ст. 120, 122, 123), и Требований к его составлению»⁴⁹.

Как установлено в п. 4 ст. 101.4 НК РФ, акт вручается лицу, совершившему налоговое правонарушение, под расписку или передается иным способом, свидетельствующим о дате его получения. Там же предусмотрено, что в случае, если указанное лицо уклоняется от получения указанного акта, то должностным лицом налогового органа делается соответствующая отметка в акте и акт направляется этому лицу по почте заказным письмом. В случае направления указанного акта по почте заказным письмом датой вручения этого акта считается шестой день, считая с даты его отправки. Исходя из разъяснений, данных в п. 18 Постановления Пленума ВАС РФ от 28 февраля 2001 г. № 5, в силу прямого указания закона соответствующая налоговая процедура признается соблюденной, независимо от фактического получения налогоплательщиком (его представителем) акта, направленного заказным письмом. Не исключено, что направленный по почте акт заказным письмом может прийти до налогоплательщика позже, чем истечет шесть дней с даты направления данного письма, либо не дойдет вообще. Как представляется, в этом случае может помочь справка из почтового отделения, в котором обслуживается организация или гражданин, о дате поступления соответствующего заказного письма или о факте непоступления такого письма.

В соответствии с п. 5 ст. 101.4 части первой НК РФ лицо, совершившее налоговое правонарушение, вправе в случае несогласия с фактами, изложенными в акте об обнаружении налоговых правонарушений, а также с выводами и предложениями должностного лица, обнаружившего факт налогового правонарушения, представить в соответствующий налоговый орган

⁴⁸ СПС.

⁴⁹ Российская газета. – 2007. – 31 января. – № 19.

письменные возражения по акту в целом или по его отдельным положениям. Примерная форма возражений по акту об обнаружении налоговых правонарушений приведена в приложении 3 к настоящей книге.

Аналогичная норма содержалась в п. 5 ст. 100.1 НК РФ в прежней редакции (до внесения изменений Законом 2006 г. № 137-ФЗ). Однако если раньше для этого отводился двухнедельный срок со дня получения акта налоговой проверки, то в настоящее время – 10 дней со дня получения акта. С учетом нормы п. 6 ст. 6.1 данного Кодекса (срок, определенный днями, исчисляется в рабочих днях, если срок не установлен в календарных днях) в п. 5 ст. 101.4 данного Кодекса речь идет о рабочих днях (в п. 6 ст. 6.1 также определено, что рабочим днем считается день, который не признается в соответствии с законодательством РФ выходным и (или) нерабочим праздничным днем). Следует отметить, что срок для представления возражений по акту существенно не изменился, так как согласно ч. 5 ст. 6.1 НК РФ в ранее действовавшей редакции (до внесения изменений Законом 2006 г. № 137-ФЗ) срок, исчисляемый неделями, истекал в последний день недели; при этом неделей признавался период времени, состоящий из пяти рабочих дней, следующих подряд.

Согласно п. 5 ст. 101.4 НК РФ при представлении письменных возражений по акту лицо, совершившее налоговое правонарушение, вправе приложить к ним документы (их заверенные копии), подтверждающие обоснованность своих возражений. Там же предусмотрено, что данное лицо вправе указанные документы (их копии) передать в налоговый орган в согласованный срок. Аналогичные положения содержались и в п. 5 ст. 100.1 данного Кодекса в ранее действовавшей редакции.

При представлении копий документов следует применять положения п. 2 ст. 93 НК РФ (в ред. Закона 2010 г. № 229-ФЗ) о порядке представления документов по требованию должностного лица налогового органа, проводящего налоговую проверку:

истребуемые документы могут быть представлены в налоговый орган лично или через представителя, направлены по почте заказным письмом или переданы в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи;

представление документов на бумажном носителе производится в виде заверенных проверяемым лицом копий. Не допускается требование нотариального удостоверения копий документов, представляемых в налоговый орган (должностному лицу), если иное не предусмотрено законодательством РФ;

в случае если истребуемые у налогоплательщика документы составлены в электронном виде по установленным форматам, налогоплательщик вправе направить их в налоговый орган в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи;

порядок направления требования о представлении документов и порядок представления документов по требованию налогового органа в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи устанавливаются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов;

в случае необходимости налоговый орган вправе ознакомиться с подлинниками документов.

Следует отметить, что в отличие от ранее действовавшей нормы п. 5 ст. 100.1 НК РФ в п. 5 ст. 101.4 данного Кодекса не говорится о праве лица, совершившего налоговое правонарушение, представить письменное объяснение мотивов отказа подписать акт. По-видимому, законодатель считает, что данные мотивы не имеют значения (разумеется, если они не представляют собой непосредственно возражения по акту). В связи с этим примечательно то, что изложенный выше порядок подписания акта не предусматривает выяснения причин отказа данного лица от подписания акта. Соответственно, представляются равнозначными по своим юридическим последствиям отказ от подписания акта и подписание акта с возражениями. При подписании же акта достаточно указать пометку «С возражениями». Указывать то, что возражения будут

представлены или даже представлены к конкретной дате, как это иногда встречается на практике, представляется излишним, так как процедура представления возражений по акту четко регламентирована положениями НК РФ.

Необходимо также иметь в виду, что в соответствии с п. 7 ст. 101.4 НК РФ отсутствие письменных возражений лица, совершившего нарушение законодательства о налогах и сборах, не лишает это лицо права давать свои объяснения на стадии рассмотрения акта и других материалов мероприятий налогового контроля. Более того, представляются вполне приемлемыми по аналогии сохраняющие свою практическую значимость разъяснения, данные в п. 29 Постановления Пленума ВАС РФ от 28 февраля 2001 г. № 5: суд обязан принять и оценить документы и иные доказательства, представленные налогоплательщиком в обоснование своих возражений по акту выездной налоговой проверки, независимо от того, представлялись ли эти документы налогоплательщиком налоговому органу в сроки, определенные п. 5 ст. 100 НК РФ (данной норме соответствует п. 6 указанной статьи в действующей редакции).

Согласно п. 6 ст. 101.4 НК РФ акт, в котором зафиксированы факты нарушения законодательства о налогах и сборах, а также документы и материалы, представленные лицом, совершившим налоговое правонарушение, рассматриваются руководителем (заместителем руководителя) налогового органа. Данная норма уточняет срок, в течение которого указанные материалы должны быть рассмотрены и по ним должно быть принято решение: 10 дней со дня истечения срока, предусмотренного в п. 5 указанной статьи для представления письменных возражений по акту. С учетом нормы п. 6 ст. 6.1 части первой НК РФ (см. выше) речь идет о рабочих днях. Необходимо обратить внимание на то, что в п. 6 ст. 101.4 данного Кодекса говорится о 10 днях со дня истечения срока, предусмотренного в п. 5 указанной статьи, а не со дня представления налогоплательщиком возражений по акту.

В пункте 6 ст. 100.1 НК РФ устанавливалось, что указанные материалы рассматриваются в течение не более 14 дней по истечении срока, предусмотренного в п. 5 этой же статьи для представления письменных возражений по акту. Как видно, об обязательности принятия решения по результатам рассмотрения материалов в указанный срок не говорилось. С учетом ранее действовавшей редакции ст. 6.1 данного Кодекса (до внесения изменений Законом 2006 г. № 137-ФЗ) в п. 6 ст. 100.1 говорилось о календарных днях. Соответственно, срок, отводимый для рассмотрения материалов, практически не изменился.

Следует отметить, что в отличие от порядка рассмотрения материалов налоговой проверки (п. 1 ст. 101 НК РФ) возможность продления срока рассмотрения акта и других материалов мероприятий налогового контроля и принятия по ним решения ст. 101.4 НК РФ не предусмотрена.

В соответствии с п. 7 ст. 101.4 НК РФ акт рассматривается в присутствии привлекаемого к ответственности лица или его представителя. Там же установлена обязанность налогового органа заблаговременно известить о времени и месте рассмотрения материалов лицо, совершившее нарушение законодательства о налогах и сборах. Как предусмотрено при этом, неявка извещенного надлежащим образом лица, привлекаемого к ответственности за совершение налогового правонарушения, или его представителя не лишает возможности руководителя (заместителя руководителя) налогового органа рассмотреть акт в отсутствие этого лица.

Пункт 7 ст. 100.1 НК РФ предусматривал рассмотрение материалов в присутствии привлекаемого к ответственности лица или его представителей только в случае представления письменных объяснений или возражений по акту. Соответственно, в настоящее время данное лицо (его представитель) вправе участвовать в рассмотрении материалов независимо от того, представлялись им письменные возражения по акту проверки или нет. В отличие от порядка рассмотрения материалов налоговой проверки (п. 1–3 ст. 101 НК РФ) возможность признания руководителем (заместителем руководителя) налогового органа обязательным участием лица,

привлекаемого к налоговой ответственности, для рассмотрения материалов и отложения на этом основании рассмотрения материалов ст. 101.4 данного Кодекса не предусмотрена.

Пункт 7 ст. 101.4 НК РФ также определяет содержание непосредственно процедуры рассмотрения материалов и предусматривает перечень обстоятельств, которые должны быть установлены в ходе рассмотрения материалов. Данные положения являются нововведениями Закона 2006 г. № 137-ФЗ, направленными на сближение производства по налоговым правонарушениям с производством по делам об административных правонарушениях (см. выше). Так, согласно указанной норме, при рассмотрении акта могут оглашаться составленный акт, иные материалы мероприятий налогового контроля, а также письменные возражения лица, привлекаемого к ответственности за совершение налогового правонарушения. Как предусмотрено там же, отсутствие письменных возражений не лишает этого лица права давать свои объяснения на стадии рассмотрения акта, о чем говорилось выше. Более того, установлено, что при рассмотрении акта заслушиваются объяснения лица, привлекаемого к ответственности.

В соответствии с п. 7 ст. 101.4 НК РФ при рассмотрении акта исследуются доказательства. Как представляется, речь идет о представленных лицом, привлекаемым к ответственности, в порядке, предусмотренном п. 5 данной статьи, документов (их заверенных копий), подтверждающих обоснованность своих возражений по акту (как говорилось выше, данные документы (их копии) могут быть приложены к письменным возражениям или в согласованный срок переданы в налоговый орган). Законом 2008 г. № 224-ФЗ в п. 7 ст. 101.4 НК РФ включены положения согласно которым не допускается использование доказательств, полученных с нарушением данного Кодекса; если документы (информация) были представлены лицом, привлекаемым к ответственности, в налоговый орган с нарушением установленных данным Кодексом сроков, то полученные документы (информация) не будут считаться полученными с нарушением данного Кодекса. Как представляется, последнее из приведенных положений с очевидностью свидетельствуют о возможности представления лицом, в отношении которого составлен акт, дополнений к ранее представленным возражениям по акту с приложением копий документов, подтверждающих обоснованность возражений. При этом можно использовать примерную форму дополнения к возражениям по акту налоговой проверки, приведенную в приложении 2 к настоящей книге.

Пункт 7 ст. 101.4 НК РФ также предусматривает возможность при рассмотрении материалов принятия решения о привлечении в случае необходимости к участию в этом рассмотрении свидетеля, эксперта, специалиста (об участии указанных лиц в мероприятиях налогового контроля см. выше). Однако в отличие от порядка рассмотрения материалов налоговой проверки (п. 1–3 ст. 101 НК РФ) возможность признания руководителем (заместителем руководителя) налогового органа обязательным участия указанных лиц для рассмотрения материалов и отложения на этом основании рассмотрения материалов ст. 101.4 данного Кодекса не предусмотрена.

Согласно п. 7 ст. 101.4 НК РФ в ходе рассмотрения акта и других материалов руководитель (заместитель руководителя) налогового органа:

- 1) устанавливает, допускало ли лицо, в отношении которого был составлен акт, нарушения законодательства о налогах и сборах;
- 2) устанавливает, образуют ли выявленные нарушения состав налоговых правонарушений, содержащихся в данном Кодексе;
- 3) устанавливает, имеются ли основания для привлечения лица, в отношении которого был составлен акт, к ответственности за совершение налогового правонарушения;
- 4) выявляет обстоятельства, исключаящие вину лица в совершении налогового правонарушения, или обстоятельства, смягчающие или отягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения.

Пункт 8 ст. 101.4 НК РФ предусматривает два возможных решения, одно из которых выносится по результатам рассмотрения акта и приложенных к нему документов и материалов руководителем (заместителем руководителя) налогового органа:

- 1) о привлечении лица к ответственности за налоговое правонарушение;
- 2) об отказе в привлечении лица к ответственности за налоговое правонарушение.

Дополнением, внесенным в эту норму Законом 2010 г. № 229-ФЗ, уточнено, что соответствующее решение подлежит вынесению в срок, предусмотренный п. 6 данной статьи.

В отличие от п. 8 ст. 100.1 НК РФ в прежней редакции ст. 101.4 не предусматривает возможности вынесения решения по результатам рассмотрения материалов о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля. В отличие от порядка рассмотрения материалов налоговой проверки (п. 6 ст. 101 НК РФ) ст. 101.4 данного Кодекса также не предусматривает возможность вынесения такого вынесения в качестве промежуточного.

Пункт 9 ст. 101.4 НК РФ определяет требования к содержанию решения о привлечении лица к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах. Так, в указанном решении: излагаются обстоятельства допущенного правонарушения; указываются документы и иные сведения, которые подтверждают указанные обстоятельства;

доводы, приводимые лицом, привлекаемым к ответственности, в свою защиту, и результаты проверки этих доводов;

решение о привлечении лица к ответственности за конкретные налоговые правонарушения с указанием статей данного Кодекса, предусматривающих ответственность за данные правонарушения; применяемые меры ответственности.

По сути, такие же требования к содержанию решения о привлечении лица к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах устанавливались в п. 8 ст. 100.1 НК РФ в прежней редакции. Однако в отличие от данной нормы в п. 9 ст. 101.4 данного Кодекса предусмотрено, что в таком решении должны быть указаны срок, в течение которого лицо, в отношении которого вынесено указанное решение, вправе обжаловать это решение, порядок обжалования решения в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу), а также наименование органа, место его нахождения, другие необходимые сведения.

Формы Решения о привлечении лица к ответственности за налоговое правонарушение и Решения об отказе в привлечении лица к ответственности за налоговое правонарушение утверждены наряду с прочими формами упомянутым приказом ФНС России от 31 мая 2007 г. № ММ-3-06/338@.

В отличие от решений, выносимых по результатам рассмотрения материалов налоговых проверок (п. 9 ст. 101 НК РФ), решения о привлечении лица к ответственности за налоговое правонарушение и об отказе в привлечении лица к ответственности за налоговое правонарушение вступают в силу немедленно после их вынесения.

Соответственно, в п. 10 ст. 101.4 НК РФ установлено, что на основании вынесенного решения о привлечении лица к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах этому лицу направляется требование об уплате пеней и штрафа. Законом 2010 г. № 229-ФЗ в данную норму внесено дополнение, в котором непосредственно указано, что при этом подлежит применению порядок, установленный ст. 69 данного Кодекса, и должны соблюдаться сроки, установленные п. 2 ст. 70 данного Кодекса.

Согласно п. 11 ст. 101.4 НК РФ копия решения руководителя налогового органа и требование об уплате пеней и штрафа вручаются лицу, совершившему налоговое правонарушение, под расписку или передаются иным способом, свидетельствующим о дате их получения этим лицом (его представителем). Там же предусмотрено, что в случае если лицо, привлеченное к ответственности, или его представители уклоняются от получения копий указанных решения и требования, эти документы направляются заказным письмом по почте и считаются полученными по истечении шести дней после дня их отправки по почте заказным письмом. Исходя из

разъяснений, данных в п. 18 Постановления Пленума ВАС РФ от 28 февраля 2001 г. № 5, в силу прямого указания закона соответствующая налоговая процедура признается соблюденной независимо от фактического получения налогоплательщиком (его представителем) решения и требования, направленных заказным письмом. В то же время не исключено, что направленные по почте решение и требование заказным письмом могут прийти до налогоплательщика позже, чем истечет шесть дней с даты направления данного письма, либо не дойдут вообще. Как представляется, в этом случае может помочь справка из почтового отделения, в котором обслуживается организация или гражданин, о дате поступления в адрес организации или гражданина соответствующего заказного письма или о факте непоступления такого письма.

В пункте 12 ст. 101.4 НК РФ предусмотрено, что несоблюдение должностными лицами налоговых органов требований, установленных данным Кодексом, может являться основанием для отмены решения налогового органа вышестоящим налоговым органом или судом (см. ниже).

1.2. Обжалование актов налоговых органов и действий или бездействия их должностных лиц в вышестоящем налоговом органе

Право на обжалование актов налогового органа

В соответствии с нормой ст. 137 части первой НК РФ каждое лицо имеет право обжаловать акты налоговых органов ненормативного характера, действия или бездействие их должностных лиц, если по мнению этого лица такие акты, действия или бездействие нарушают его права (до внесения Законом 2006 г. № 137-ФЗ изменений говорилось о праве каждого налогоплательщика и налогового агента, а не каждого лица). Согласно п. 1 ст. 138 данного Кодекса акты налоговых органов, действия или бездействие их должностных лиц могут быть обжалованы в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) или в суд.

Эти положения основаны на нормах ч. 1 и 2 ст. 46 Конституции РФ, однако в данных нормах непосредственно об административном (внесудебном) порядке обжалования решений и действий (бездействия) органов государственной власти, органов местного самоуправления и должностных лиц не говорится (подробнее см. гл. 2 настоящей книги). На такой порядок защиты прав лиц указано в норме п. 1 ст. 22 части первой НК РФ: налогоплательщикам (плательщикам сборов) гарантируется административная и судебная защита их прав и законных интересов. Как указано в п. 2 ст. 11 части первой ГК РФ, защита гражданских прав в административном порядке осуществляется лишь в случаях, предусмотренных законом. Там же установлено (в ред. Федерального закона от 18 декабря 2006 г. № 231-ФЗ⁵⁰), что решение, принятое в административном порядке, может быть оспорено в суде.

Пленум ВАС РФ в п. 48 Постановления от 28 февраля 2001 г. № 5 при толковании ст. 137 и 138 НК РФ предписал принимать во внимание, что понятие «акт» использовано в них в ином значении, чем в ст. 100 и п. 1 ст. 101.1 данного Кодекса. Применительно к действующей редакции НК РФ это означает, что в ст. 137 и 138 НК говорится не об акте налоговой проверки (ст. 100) и не об акте об обнаружении фактов, свидетельствующих о налоговых правонарушениях (п. 1 ст. 101.4).

Соответствующая позиция выражена и в Определении КС РФ от 27 мая 2010 г. № 766-0-0⁵¹: акт выездной налоговой проверки, как следует из положений ст. 100 НК РФ, предназначен для оформления результатов такой проверки и сам по себе не порождает изменений в правах и обязанностях налогоплательщиков; по итогам рассмотрения данного акта налоговым органом принимается решение (как это имело место в деле заявителя), которое может быть обжаловано налогоплательщиком в вышестоящий налоговый орган или в суд; при этом оспариваемые заявителем п. 1 ст. 138 данного Кодекса, п. 2 ст. 29 и п. 1 ч. 1 ст. 150 АПК РФ не препятствуют тому, чтобы в ходе такого обжалования, среди прочего, было проверено соблюдение налоговым органом требований, предъявляемых к составлению акта выездной налоговой проверки; при таких обстоятельствах нет оснований считать, что оспариваемые законоположения, рассматриваемые в контексте их применения в конкретном деле заявителя, затрагивают его конституционные права.

Согласно разъяснению, данному там же, в п. 48 Постановления Пленума ВАС РФ от 28 февраля 2001 г. № 5, при применении ст. 137 и 138 НК РФ необходимо исходить из того, что

⁵⁰ СЗ РФ. – 2006. – № 52. – Ч. I. – Ст. 5497.

⁵¹ СПС.

под актом ненормативного характера, который может быть оспорен в арбитражном суде путем предъявления требования о признании акта недействительным, понимается документ любого наименования (требование, решение, постановление, письмо и др.), подписанный руководителем (заместителем руководителя) налогового органа и касающийся конкретного налогоплательщика. Кроме того, как указал Пленум ВАС РФ, поскольку в НК РФ не установлено иное, налогоплательщик вправе обжаловать в суд требование об уплате налога, пеней и требование об уплате налоговой санкции независимо от того, было ли им оспорено решение налогового органа, на основании которого вынесено соответствующее требование.

Конец ознакомительного фрагмента.

Текст предоставлен ООО «ЛитРес».

Прочитайте эту книгу целиком, [купив полную легальную версию](#) на ЛитРес.

Безопасно оплатить книгу можно банковской картой Visa, MasterCard, Maestro, со счета мобильного телефона, с платежного терминала, в салоне МТС или Связной, через PayPal, WebMoney, Яндекс.Деньги, QIWI Кошелек, бонусными картами или другим удобным Вам способом.