**Содержание**

Введение

I. Правовая основа налоговых и финансовых органов Российской Федерации

II. Права налоговых и финансовых органов

III. Обязанности налоговых и финансовых органов

IV. Полномочия налоговых и финансовых органов в области налогов и сборов

V. Ответственность налоговых и финансовых органов

Заключение

Расчетная часть курсовой работы

Список использованных источников и литературы

**Введение**

Ни одно государство не может обойтись без налогов, соответственно не может оно обойтись и без компетентных органов, отвечающих за их сбор. Поэтому в любом государстве создаются органы, отвечающие за учет налогоплательщиков и своевременность, полноту уплаты начисленных налогов и обязательных платежей. Данные органы в каждом государстве прошли свой долгий исторический путь развития, и имеют свою, только данному государству присущую структуру. Часто функции налоговых органов выполняют финансовые и иные органы, а на налоговые органы возложены функции, как связанные, так и не связанные с взиманием налогов: составление переписных книг, сбор сведений по вопросам земледелия, состояния и строительства дорог и т.д.

Налоговые органы России так же, прошли долгий путь становления, развиваясь на протяжении веков в соответствии с мировой тенденцией, но в своем развитии они имеют определенные особенности, присущие отдельно взятой исторической эпохе. С началом экономических реформ 90-х годов, для осуществления контроля за правильностью исчисления и своевременностью внесения в бюджет налогов, сборов в Российской Федерации в 1991г. была создана Государственная налоговая служба РФ, представлявшая собой централизованную систему территориальных налоговых органов РФ. Но эта служба созданная как система контроля за соблюдением налогового законодательства, не была приспособлена к ведению борьбы с противоправными посягательствами на налоговую систему. Поэтому в марте 1992г. при налоговых инспекциях на местах были образованы подразделения налоговых расследований, в 1993 г преобразованных в Департамент налоговой полиции РФ. Дальнейшая реорганизация последовала в декабре 1996г, когда Департаменту был определен статус Федеральной службы налоговой полиции (ФСНП РФ). ФСНП выполняла две функции - правоохранительную и контрольную, что обусловливало двойственность задач, стоящих перед налоговой полицией, специфику обязанностей этой службы. Эта особенность и ряд других причин, в том числе и укрепление вертикали власти, проводимой Правительством В.В. Путина, послужили тому, что с июля 2003г. ФСНП РФ, прекратила свое независимое существование, была расформирована, а ее кадровый состав, влился в Управление по борьбе с незаконным оборотом наркотиков.

Государственная налоговая служба РФ и ее структурные подразделения в течение ряда лет также неоднократно подвергалась реорганизации, продолжалась работа и по совершенствованию правовой регламентации ее деятельности, в конечном итоге в декабре 1998г. путем преобразования указанной службы РФ, было создано Министерство РФ по налогам и сборам. Сейчас это ФНС и его территориальные органы - управления по субъектам РФ, межрегиональные инспекции, инспекции по районам, районам в городах, инспекции межрайонного уровня образуют единую систему налоговых органов, от деятельности которых и зависит наполняемость государственной казны.

Таким образом, историческое становление, реорганизация налоговых и финансовых органов России и их структурных подразделений, представляет собой динамичный, ни на минуту не прекращающийся процесс реформирования, который является **объектом данного исследования.**

**Предметом исследования** является - внутренняя организационная структура указанных государственных органов управления.

**Целью данного исследования** является изучение и фиксация сложившейся на данный исторический момент структуры финансовых и налоговых органов РФ.

Для достижения цели данной работы, в ней будут решены **следующие задачи:**

- Охарактеризовать Министерство РФ по налогам и сборам, как единую централизованную систему инспекционных органов, входящих в систему центральных органов государственного управления;

- Раскрыть структуру, права и обязанности налоговых органов РФ;

- будут изучены полномочия, стоящие перед ФНС России в налоговой сфере;

- Рассмотреть ответственность налоговых и финансовых органов РФ.

**Нормативно-правая база** исследования состоит из действующего законодательства Российской Федерации по состоянию на 4 февраля 2009 г.

**Теоретико-методологическую базу исследования** составили четыре группы источников:

К первой отнесены документы государственных и управленческих структур по исследуемой проблематике.

Ко второй отнесены учебная литература (учебники и учебные пособия, справочная и энциклопедическая литература, комментарии к законодательству).

К третьей отнесены научные статьи в периодической печати по исследуемой проблематике. И к четвертой отнесены специализированные интернет-сайты организаций.

**Эмпирическую базу** составил практическая информация касательно налоговых и финансовых органов РФ.

При проведении исследования (Финансовые и налоговые органы. Права, обязанности и ответственность) были использованы следующие **методы исследования:**

- анализ существующей источниковой базы по рассматриваемой проблематике (метод научного анализа).

- обобщение и синтез точек зрения, представленных в источниковой базе (метод научного синтеза и обобщения).

- моделирование на основе полученных данных авторского видения в раскрытии поставленной проблематики (метод моделирования).

Данная работа состоит из введения, глав основной теоретической части, практической части, заключения, списка использованных источников и литературы.

**I. Правовая основа налоговых и финансовых органов Российской Федерации**

Пункт 1 статьи 30 НК РФ[[1]](#footnote-1) закрепил, что налоговые органы составляют единую централизованную систему контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) в бюджетную систему России налогов и сборов, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) в бюджетную систему России иных обязательных платежей. Данной норме корреспондирует статья 1 ФЗ от 21 марта 1991 года N 943-1 Закона РФ "О налоговых органах"[[2]](#footnote-2), которая в части возложения на налоговые органы фискальных функций в области налогообложения практически дословно повторяет пункт первый статьи 30 НК РФ.

Однако необходимо отметить и наличие существенных отличий указанных норм. Закон N 943-1 возложил на налоговые органы также функции контроля и надзора за производством и оборотом этилового спирта, спиртосодержащей, алкогольной и табачной продукции и за соблюдением валютного законодательства Российской Федерации в пределах компетенции налоговых органов. Таким образом, в действующем законодательстве мы наблюдаем коллизию двух норм: Налогового кодекса и Закона "О налоговых органах".

По правилам разрешения юридических коллизий в данном случае, при применении следует руководствоваться нормой специального нормативно-правового акта, т.е. Закона "О налоговых органах".

Итак, на сегодняшний день система налоговых органов России - это единая централизованная система федеральных исполнительных органов власти, на которые возложены следующие функции:

- контроль за соблюдением налогового законодательства;

- контроль за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет налогов, иных обязательных платежей;

- контроль и надзор за производством и оборотом этилового спирта, спиртосодержащей, алкогольной и табачной продукции;

- контроль и за соблюдением валютного законодательства Российской Федерации в пределах компетенции, установленной законодательством.

В соответствии с Постановлением Правительства РФ от 30 сентября 2004 года N 506[[3]](#footnote-3) главным федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по контролю и надзору за соблюдением законодательства о налогах и сборах, является Федеральная налоговая служба (ФНС России), которая осуществляет также:

- государственную регистрацию юридических лиц, физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей и крестьянских (фермерских) хозяйств;

- обеспечивает представление в делах о банкротстве и в процедурах банкротства требований об уплате обязательных платежей и требований Российской Федерации по денежным обязательствам.

Служба и ее территориальные органы управления - Службы по субъектам Российской Федерации, межрегиональные инспекции Службы, инспекции Службы по районам, районам в городах, городам без районного деления, инспекции Службы межрайонного уровня составляют единую централизованную систему налоговых органов.

Несмотря на наличие существенных различий приведенных выше норм, все законы и подзаконные акты, к которым мы обращаемся при рассмотрении системы налоговых органов, имеют в своем определении системы налоговых органов общие признаки: указывают, на такие ее характеристики, как единство и централизация.

Единство системы налоговых органов обусловлено принципом единства налоговой политики Российской Федерации: для обеспечения единообразного применения налогового законодательства в Российской Федерации требуется наличие единого контроля органа. Федеральная налоговая служба осуществляет свои полномочия в отношении как государственных, так и местных налогов.

В соответствии с подпунктом "и", "н" пункта 1 статьи 72 Конституции РФ[[4]](#footnote-4) в совместном ведении Российской Федерации и субъектов Российской Федерации находятся установление общих принципов налогообложения и сборов в Российской Федерации, установление общих принципов организации системы органов государственной власти и местного самоуправления.

По предметам совместного ведения издаются федеральные нормативно-правовые акты и принимаемые в соответствии с ними законы и иные нормативные акты субъектов Российской Федерации. Таким образом, единство системы налоговых органов берет свое начало в основном законе Российской Федерации.

Централизация налоговых органов обусловлена закреплением обязанности строго подчинения территориальных налоговых органов всех уровней главному органу федерального уровня - Федеральной налоговой службе. Каждый налоговый орган, независимо от уровня, находится в непосредственном подчинении ФНС России и ей подконтролен. В соответствии со статьей 9 Закона РФ "О налоговых органах"[[5]](#footnote-5) вышестоящим налоговым органам предоставляется право отменять решения нижестоящих налоговых органов в случае их несоответствия Конституции Российской Федерации, федеральным законам и иным нормативным правовым актам. В этом заключается сущность централизации.

Итак, мы рассмотрели характерные признаки системы, которые отражают ее сущность и принцип построения. Далее необходимо рассмотреть структуру системы и ее элементов. Как было указано выше, в соответствии с Постановлением Правительства РФ от 30 сентября 2004 года N 506[[6]](#footnote-6) главным федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по контролю и надзору за соблюдением законодательства о налогах и сборах, является Федеральная налоговая служба (ФНС России). Федеральная налоговая служба находится в ведении Министерства финансов Российской Федерации.

Федеральную налоговую службу возглавляет руководитель, назначаемый на должность и освобождаемый от должности Правительством Российской Федерации по представлению Министра финансов Российской Федерации. Федеральная налоговая служба осуществляет свою деятельность непосредственно и через свои территориальные органы. Таковыми в нисходящем по вертикали порядке построения являются:

- Управление Федеральной налоговой службы по субъекту Российской Федерации;

- Межрегиональная инспекция Федеральной налоговой службы по федеральному округу;

- Межрегиональная инспекция Федеральной налоговой службы по централизованной обработке данных, Межрегиональная инспекция Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам;

- Федеральная налоговая служба межрайонного уровня и инспекция Федеральной налоговой службы по району, району в городе, городу без районного деления.

Данная структура системы определена приказом Министерства финансов Российской Федерации от 9 августа 2005 г. N 101н "Об утверждении положений о территориальных органах Федеральной налоговой службы"[[7]](#footnote-7). В документе досконально расписаны права и обязанности всех перечисленных инспекций, а также управлений по субъектам РФ.

Каждый орган системы налоговых органов находится в непосредственном подчинении ФНС России и ей подконтролен, за исключением Федеральной налоговой службы межрайонного уровня и инспекции Федеральной налоговой службы по району, району в городе, городу без районного деления, который находится в непосредственном подчинении Управления ФНС России по субъекту Российской Федерации и подконтрольна сразу двум вышестоящим органам: ФНС России и Управлению.

К компетенции рядовых инспекций Минфин относит непосредственный контроль за соблюдением налогового законодательства и уплатой налогов, объемами производства и реализации этилового спирта, валютными операциями, полнотой учета полученных доходов, учет налогоплательщиков на подведомственной территории, регистрацию юридических лиц и индивидуальных предпринимателей. Помимо этого инспекции на местах регистрируют договоры коммерческой концессии, ведут оперативно-бухгалтерский учет по каждому налогоплательщику и виду платежа, проводят налоговые проверки и занимаются взысканием недоимки, пеней, а также налоговых санкций.

На Управления Федеральной налоговой службы по субъекту Российской Федерации согласно Приказа возложены обязанности контролировать соблюдение законодательства о налогах и сборах, полноту уплаты налогов, производство и оборот этилового спирта, алкогольной и табачной продукции, а также валютного законодательства.[[8]](#footnote-8) К их компетенции отнесена выдача лицензий на закупку, хранение и поставки алкогольной и спиртосодержащей продукции. Кроме того, управления будут регистрировать юридических лиц и предпринимателей, контролировать правильность применения контрольно-кассовой техники, представлять государство в делах о банкротстве. В их задачи входит также и бесплатное информирование налогоплательщиков о действующих налогах и сборах. Помимо этого УФНС обязаны вести прием налогоплательщиков и отвечать на каждый поступивший запрос.

В структуру налоговой службы входят две специальные межрегиональные инспекции: по крупнейшим налогоплательщикам и по централизованной обработке данных.

Межрегиональная инспекция по крупнейшим налогоплательщикам призвана вести учет крупнейших налогоплательщиков, оперативно-бухгалтерский учет сумм налогов, подлежащих уплате ими и фактически поступивших в бюджет.

В ее функции, как и прежде, входят полный налоговый контроль за крупнейшими налогоплательщиками, их налоговое администрирование, возврат и зачет налогов, предоставление отсрочки и т.д.

Межрегиональная инспекция по централизованной обработке данных должна осуществлять автоматизированный контроль и надзор за соблюдением законодательства о налогах и сборах, ведение федеральных информационных ресурсов и информационное обслуживание ФНС России. Эта инспекция отвечает за прием и входной контроль данных налоговой, бухгалтерской отчетности, получаемой от налоговых органов и налогоплательщиков, проводит их автоматизированную обработку. Соответственно, к ее компетенции отнесено ведение ЕГРЮЛ, ЕГРИП, ЕГРН, реестров лицензий, разрешений, свидетельств, архивное хранение ресурсов на основе электронных хранилищ данных и бумажных носителей. На основании имеющихся данных инспекция должна осуществлять автоматизированный отбор налогоплательщиков для проведения проверок.

Межрегиональная инспекция Федеральной налоговой службы по федеральному округу не ведет налогового администрирования налогоплательщиков. Его сфера - координация и контроль деятельности территориальных налоговых органов и межведомственная координация в определенных предметных областях, обеспечение защиты сведений, составляющих государственную и налоговую тайну.

Так, она принимает участие по согласованию с ФНС России в проверках, организуемых полномочным представителем Президента Российской Федерации в соответствующем федеральном округе, организует взаимодействие ФНС России с полномочным представителем Президента Российской Федерации в соответствующем федеральном округе по вопросам, отнесенным к ее компетенции, и органами государственной власти субъектов Российской Федерации, входящих в состав соответствующего федерального округа, организует и проводит проверки территориальных органов ФНС России и организаций, находящихся в ведении ФНС России, в соответствующем федеральном округе, в том числе по вопросам исполнения сметы доходов и расходов и осуществления финансово-хозяйственной деятельности, проводит выездные (повторные выездные) налоговые проверки, назначаемые ФНС России, проводит анализ схем уклонения от налогообложения, подготовку предложений по выявлению, пресечению и предупреждению данных схем, выполняет ряд других полномочий.

Как мы видим, этому налоговому органу предоставлено право на проведение так называемых контрольных проверок, когда региональное управление повторно проверяет налогоплательщика, оценивая работу нижестоящей инспекции. Безусловно, что штрафовать налогоплательщика за нарушения, обнаруженные в ходе таких мероприятий, недопустимо, однако, по мнению налогового законодателя, легальным результатом таких мероприятий может стать доначисление недоимки и пеней. Как справедливо указывает О.В. Борисова, такие действия налогового органа неконституционны, нарушают целый спектр прав налогоплательщиков, гарантированных Конституцией РФ. По ее мнению, с которым мы соглашаемся, в перспективе этот вопрос может стать предметом рассмотрения в Конституционном Суде РФ. Существование в современном законодательстве о налогах и сборах подобных тривиальных норм свидетельствует о необходимости построения ясной схемы налогового процесса в русле соответствия принципам конституционализма[[9]](#footnote-9)

В соответствии с п. 3 статьи № 30 НК РФ налоговые органы обязаны действовать в пределах своей компетенции и в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Это не что иное, как закрепление общеправового принципа законности в отрасли налогового права. Законность представляет собой достаточно абстрактную и многоплановую юридическую категорию. В правоведении под законностью понимают и общеправовой принцип, и признак общеобязательности права, и метод государственного управления, и особый режим общественной жизни, и результат правового регулирования, а также многое другое[[10]](#footnote-10)

В работах по общей теории права под законностью понимается принцип права, выражающий демократический режим жизни общества и состоящий в требованиях строгого и неукоснительного соблюдения всеми субъектами правового общения и основанных на них подзаконных актов, полного и реального осуществления субъективных прав, надлежащего, обоснованного и эффективного применения права при исключении малейшего произвола в деятельности государственных органов и должностных лиц[[11]](#footnote-11)

От общего понятия законности, от общеправового принципа законности следует отличать принцип законности налогового права, который имеет свои самостоятельные правовые гарантии и, следовательно, может рассматриваться как принцип отрасли права.

Во-первых, законность можно определить как точное и неуклонное выполнение всеми субъектами права нормативных предписаний действующего законодательства.

На наш взгляд, в данном институте можно выделить две составляющие, обособленные по субъекту - адресату требования законности.

Первая касается сферы правотворчества, где законность состоит в соблюдении законодателем некоторых базовых идей, положений, принципов, требований подготовки, принятия, введения в действие нормативных правовых актов, устанавливающих налоги и сборы. Нарушение указанных требований по форме или по существу влечет ущербность нормативного акта, делает его оспоримым, позволяет участникам правоотношений требовать его отмены.

Вторая составляющая законности охватывает сферу реализации (применения) права и состоит в неукоснительном выполнении (соблюдении, исполнении, использовании) всеми участниками налоговых правоотношений, включая и государственные органы, действующего законодательства.

Поскольку, как уже отмечалось, принцип законности включает в себя требование точного исполнения закона, то следует учитывать, что одним изданием закона нельзя обеспечить необходимый правопорядок. Важно не только создать хороший закон, всесторонне учитывающий потребности общественного развития в той или иной области отношений, но и обеспечить правильное применение этого закона на практике, точное исполнение его всеми обязанными лицами. А поскольку налоговые правоотношения - это в некотором роде правоотношения, ущемляющие финансовые права граждан, то в это сфере особенно важно соблюдение закона в работе налоговых органов.

**II. Права налоговых и финансовых органов**

Анализируя права налоговых и финансовых органов, необходимо сказать, что соответствующая статья[[12]](#footnote-12) претерпела изменения в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования - принятием Федерального закона РФ от 27 июля 2006 года N 137-ФЗ[[13]](#footnote-13)

Итак, налоговые органы во исполнение возложенных на них функций имеют право требовать от налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента документы по формам, установленным государственными органами и органами местного самоуправления, служащие основаниями для исчисления и уплаты (удержания и перечисления) налогов, сборов, а также документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты (удержания и перечисления) налогов, сборов.

Это право корреспондирует обязанности налогоплательщиков представлять в установленном порядке в налоговый орган по месту учета налоговые декларации (расчеты), обязанностью представлять по месту жительства индивидуального предпринимателя, нотариуса, занимающегося частной практикой, адвоката, учредившего адвокатский кабинет, по запросу налогового органа книгу учета доходов и расходов и хозяйственных операций и представлять по месту нахождения организации бухгалтерскую отчетность в соответствии с установленными требованиями, а также обязанностью представлять в налоговые органы и их должностным лицам в случаях и в порядке, которые предусмотрены НК РФ, документы, необходимые для исчисления и уплаты налогов, что предусмотрено подпунктами 4, 5, 6 пункта 1 статьи 23 НК РФ.

За неисполнение данной обязанности НК РФ предусмотрена ответственность

- штраф. Такой подход законодателя в закреплении гарантий осуществления рассматриваемого права налогового органа представляется вполне обоснованным и целесообразным, в противном случае оно во многих случаях осталось бы лишь декларированным.

Также предоставляется налоговым органам право проводить налоговые проверки в порядке, установленном НК РФ. Одной из самостоятельных форм налогового контроля является налоговая проверка. Налоговый кодекс не содержит определения налоговой проверки, а ограничивается лишь указанием на виды проводимых проверок:

ст. 87 НК РФ после внесения изменений Федеральным законом от 27.07.2006 N 137-ФЗ предусматривает только два вида налоговых проверок:

- камеральные налоговые проверки, которые проводятся по месту нахождения налогового органа на основе налоговых деклараций (расчетов) и документов, представленных налогоплательщиком, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа (ст. 88 НК РФ);

- выездные налоговые проверки, которые проводятся непосредственно на территории (в помещении) налогоплательщика (ст. 89 НК РФ).

В статьях 88, 89 НК РФ законодатель:

- характеризует каждый вид налоговой проверки (камеральная, выездная);

- устанавливает принципы и порядок проведения налоговых проверок;

- допускает возможность проведения проверки вышестоящим налоговым органом;

- определяет пределы времени проведения налоговых проверок.

Исходя из системного анализа и обобщения норм НК РФ, можно сделать следующие выводы:

- лишь налоговые органы вправе проводить как камеральную, так и выездную налоговые проверки. Органы внутренних дел участвуют в них лишь по запросу налоговых органов. Не вправе самостоятельно осуществлять налоговые проверки и иные органы;

- камеральные и выездные налоговые проверки проводятся в отношении всех категорий налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов;

- п. 4 статьи 89 НК РФ установлено, что выездная налоговая проверка может охватывать не более чем три календарных года деятельности проверяемого, предшествующие времени проведения проверки.

При этом следует учесть, что календарный год начинается 1 января и заканчивается 31 декабря. Первым календарным годом налогоплательщика-организации (созданной после начала календарного года) является период времени со дня ее создания и до конца данного года;

- статья 88 НК РФ закрепляет, что срок проведения камеральной налоговой проверки составляет три месяца со дня представления налоговой декларации.

Исходя из вышеизложенного можно вывести следующее определение налоговой проверки - это комплекс мероприятий по анализу бухгалтерской документации и документов налоговой отчетности, проводимых с целью установления правильности исчисления и своевременности уплаты налогов, которые проводятся в строго регламентируемом законом порядке по месту нахождения налогоплательщика (выездная налоговая проверка) либо по месту нахождения налогового органа (камеральная), исключительно налоговыми органами.

В соответствии с п.п. 3) п. 1 статьи № 31 налоговые органы вправе производить выемку документов у налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента при проведении налоговых проверок в случаях, когда есть достаточные основания полагать, что эти документы будут уничтожены, сокрыты, изменены или заменены.

Данный пункт комментируемой статьи воспроизведен также в п. 14 статьи 89 НК РФ: при наличии у осуществляющих выездную налоговую проверку должностных лиц достаточных оснований полагать, что документы, свидетельствующие о совершении правонарушений, могут быть уничтожены, сокрыты, изменены или заменены, производится выемка этих документов.

На наш взгляд, дублирование этого положения в двух нормах одного нормативно-правового акта является необоснованным.

Целесообразно было бы в комментируемый пункт статьи 31 Налогового кодекса включить ссылки на статьи НК РФ, которые предусматривают случаи, когда возможна выемка документов, осуществляемая налоговыми органами, а также на норму, устанавливающую порядок производства выемки, а именно на статью 94 НК РФ.

В соответствии со статьей 94 НК РФ выемка документов и предметов производится на основании мотивированного постановления должностного лица налогового органа, осуществляющего выездную налоговую проверку. Производится исключительно в дневное время (следует отметить, однако, что НК РФ не содержит указания на временные рамки дневного времени) в присутствии понятых и лиц, у которых производится выемка документов и предметов.

Может участвовать и специалист в той или иной области научного знания. До начала выемки всем присутствующим лицам разъясняются их права и обязанности. Выемка производится принудительно в случае, если лицо, у которого она осуществляется, отказывается добровольно выдать необходимую документацию. При этом должностным лицам налоговых органов необходимо помнить, что не подлежат изъятию документы и предметы, не имеющие отношения к предмету налоговой проверки.

В случае нарушения данного правила действия налогового органа могут быть обжалованы в суде и признаны незаконными. Изъятые документы и предметы перечисляются и описываются в протоколе выемки либо в прилагаемых к нему описях с точным указанием наименования, количества и индивидуальных признаков предметов, а по возможности - стоимости предметов.

Также налоговые органы наделены правами вызывать на основании письменного уведомления налогоплательщиков, плательщиков сборов или налоговых агентов для дачи пояснений в связи с уплатой (удержанием и перечислением) ими налогов и сборов либо в связи с налоговой проверкой, а также в иных случаях, связанных с исполнением ими законодательства о налогах и сборах.

Пояснения в зависимости от конкретных обстоятельств и цели вызова налогоплательщиков предоставляются налогоплательщиком в устной или письменной форме. К пояснениям могут прилагаться необходимые документы (накладные, внутренние приказы и распоряжения, счета-фактуры и др.).

Надо сказать, что право налоговых органов вызывать налогоплательщиков непосредственно в налоговые органы не корреспондирует установленной кодексом обязанности явиться в налоговые органы, в то время как статья 23 НК РФ п.п. 6) п. 3 возложила на налогоплательщика обязанность представлять в налоговые органы и их должностным лицам в случаях и в порядке, которые предусмотрены Налоговым Кодексом, документы, необходимые для исчисления и уплаты налогов.

На наш взгляд, целесообразным было бы не только закрепление обязанности налогоплательщика являться по вызову налогового органа, но и установить ответственность в виде штрафа за не явку, например, по третьему вызову.

П.п. 5) п. 1 дает налоговым органам право приостанавливать операции по счетам налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента в банках и налагать арест на имущество налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента в порядке, предусмотренном Налоговым кодексом. Порядок приостановления операций по счетам в банке установлен статье 76 Налогового кодекса РФ.

При осуществлении данного права налоговые органы обязаны действовать строго в рамках закона и установленной процедуры, в противном случае действия налоговых органов могут быть оспорены и признаны незаконными и подлежащими отмене.

Итак, приостановление операций по счетам в банке применяется для обеспечения исполнения решения о взыскании налога или сбора. Приостановление операций по счету означает прекращение банком всех расходных операций по данному счету в пределах суммы, указанной в решении о приостановлении операций налогоплательщика-организации по счетам в банке.

Решение о приостановлении операций налогоплательщика-организации по его счетам в банке принимается руководителем (заместителем руководителя) налогового органа, направившим требование об уплате налога, пеней или штрафа в случае неисполнения налогоплательщиком-организацией этого требования. Решение о приостановлении операций налогоплательщика-организации по его счетам в банке может также приниматься руководителем (заместителем руководителя) налогового органа в случае непредставления этим налогоплательщиком-организацией налоговой декларации в налоговый орган в течение 10 дней по истечении установленного срока представления такой декларации.

При этом решение о приостановлении операций налогоплательщика-организации по его счетам в банке может быть принято не ранее вынесения решения о взыскании налога.

Решение о приостановлении операций налогоплательщика-организации по его счетам в банке передается налоговым органом в банк на бумажном носителе или в электронном виде.

Решение об отмене приостановления операций по счетам налогоплательщика-организации в банке вручается представителю банка должностным лицом налогового органа под расписку или направляется в банк в электронном виде.

Решение налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика-организации в банке подлежит безусловному исполнению банком. Копия решения о приостановлении операций по счетам налогоплательщика-организации в банке или решения об отмене приостановления операций по счетам налогоплательщика-организации в банке передается налогоплательщику-организации под расписку или иным способом, свидетельствующим о дате получения налогоплательщиком-организацией копии соответствующего решения.

Банк обязан сообщить в налоговый орган об остатках денежных средств налогоплательщика-организации на счетах в банке, операции по которым приостановлены, не позднее следующего дня после дня получения решения этого налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика-организации в банке.

Приостановление операций налогоплательщика-организации по его счетам в банке действует с момента получения банком решения налогового органа о приостановлении таких операций и до отмены этого решения.

Приостановление операций по счетам налогоплательщика-организации в банке отменяется решением налогового органа не позднее одного операционного дня, следующего за днем получения налоговым органом документов (их копий), подтверждающих факт взыскания налога.

В случае, если общая сумма денежных средств налогоплательщика-организации, находящихся на счетах, операции по которым приостановлены на основании решения налогового органа, превышает указанную в этом решении сумму, этот налогоплательщик вправе подать в налоговый орган заявление об отмене приостановления операций по своим счетам в банке с указанием счетов, на которых имеется достаточно денежных средств для исполнения решения о взыскании налога.

После получения от банка информации о наличии денежных средств на счетах налогоплательщика в банке в размере, достаточном для исполнения решения о взыскании, налоговый орган обязан в течение двух дней принять решение об отмене приостановления операций по счетам налогоплательщика-организации в части превышения суммы денежных средств, указанной в решении налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика-организации в банке.

Банк не несет ответственности за убытки, понесенные налогоплательщиком-организацией в результате приостановления его операций в банке по решению налогового органа. При наличии решения о приостановлении операций по счетам организации банк не вправе открывать этой организации новые счета.

П.п. 6) п. 1 предоставляет налоговым органам право осматривать любые используемые налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанные с содержанием объектов налогообложения независимо от места их нахождения производственные, складские, торговые и иные помещения и территории, проводить инвентаризацию принадлежащего налогоплательщику имущества. Порядок осмотра помещений и территорий регламентирован статьей 92 Налогового кодекса РФ, поэтому не будем останавливаться на нем.

Отметим лишь, что незаконное воспрепятствование доступу должностного лица налогового органа, проводящего налоговую проверку в соответствии с Налоговым кодексом РФ, на территорию или в помещение налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента влечет административную ответственность, предусмотренную ч. 1 ст. 19.4 КоАП РФ[[14]](#footnote-14).

В соответствии с ч. 1 ст. 19.4 КоАП РФ неповиновение законному распоряжению или требованию должностного лица органа, осуществляющего государственный надзор (контроль), а равно воспрепятствование осуществлению этим должностным лицом служебных обязанностей влечет предупреждение или наложение административного штрафа в размере:

- на граждан - от 5 до 10 минимальных размеров оплаты труда;

- на должностных лиц - от 10 до 20 минимальных размеров оплаты труда.

П.п. 7) п. 1 статьи № 31 предоставляет налоговым органам право определять суммы налогов, подлежащие уплате налогоплательщиками в бюджетную систему Российской Федерации, расчетным путем на основании имеющейся у них информации о налогоплательщике, а также данных об иных аналогичных налогоплательщиках в случаях отказа налогоплательщика допустить должностных лиц налогового органа к осмотру производственных, складских, торговых и иных помещений и территорий, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанных с содержанием объектов налогообложения, непредставления в течение более двух месяцев налоговому органу необходимых для расчета налогов документов, отсутствия учета доходов и расходов, учета объектов налогообложения или ведения учета с нарушением установленного порядка, приведшего к невозможности исчислить налоги.

Таким образом, налоговые органы вправе составить акт и самостоятельно расчетным путем на основании оценки имеющейся информации определить суммы налогов, подлежащих уплате налогоплательщиком, в случае в случаях отказа налогоплательщика допустить должностных лиц налогового органа к осмотру производственных, складских, торговых и иных помещений и территорий, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанных с содержанием объектов налогообложения, непредставления в течение более двух месяцев налоговому органу необходимых для расчета налогов документов, отсутствия учета доходов и расходов, учета объектов налогообложения или ведения учета с нарушением установленного порядка, приведшего к невозможности исчислить налоги.

Налог взыскивается в бесспорном порядке. Это не относится к случаям, когда налоговые органы меняют юридическую квалификацию сделок или юридическую квалификацию статуса и характера деятельности налогоплательщика. При таких обстоятельствах налоговая инспекция обращается в суд с иском о взыскании доначисленного налога в соответствии с пунктом 1 статьи 45 Налогового Кодекса.

В соответствии с п.п. 8) п. 1 налоговые органы вправе требовать от налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов, их представителей устранения выявленных нарушений законодательства о налогах и сборах и контролировать выполнение указанных требований.

А в соответствии с п.п. 7) п. 1. статьи 23 Налогового кодекса РФ налогоплательщики обязаны выполнять законные требования налогового органа об устранении выявленных нарушений законодательства о налогах и сборах, а также не препятствовать законной деятельности должностных лиц налоговых органов при исполнении ими своих служебных обязанностей.

Налоговые органы вправе до вынесения решения и привлечения к налоговой ответственности потребовать устранить выявленные нарушения в соответствии с п.п. 8 п. 1 ст. 31 НК РФ, однако они этого не делают.

Как следствие, налогоплательщики, самостоятельно устранив все нарушения формального характера, вынуждены отстаивать свои права в судах, посредством предъявлении исков об оспаривании ненормативных актов налоговых органов, где в большинстве случаев одерживают победу[[15]](#footnote-15). Однако следует сказать, что не все предписания налоговых органов об устранении налогоплательщиком нарушений являются ненормативными актами.

Прежде всего, следует отметить, что к ненормативным актам налогового органа относятся акты, имеющие властный характер и порождающие правовые последствия (возникновение обязанностей, изъятие денежных сумм и др.). Они носят индивидуальный характер и устанавливают, изменяют или отменяют права и обязанности конкретных лиц.

К таковым относятся решения, постановления, требования, уведомления (например, о переводе на уплату единого налога на вмененный доход). Они должны быть подписаны руководителем налогового органа либо его заместителем.

Акт проверки, протокол, составленные должностными лицами налогового органа, не являются ненормативными актами, которые могут быть обжалованы в суд. Они представляют собой документы, содержащие сведения об обстоятельствах дела, т.е. являются доказательствами.

При этом необходимо отметить, что форма акта не является исключительным признаком отнесения документа к ненормативному акту, подлежащему обжалованию в арбитражный суд. Следует обращать внимание и на содержание документа, изданного должностным лицом налогового органа. В том случае, если такой документ устанавливает конкретные предписания и утвержден руководителем органа, действующим в пределах своих полномочий, то он приобретает силу документа, обязательного для лица, которому адресован. И потому этот акт может быть признан судом недействительным.

Так, например, в арбитражный суд обратилось юридическое лицо с исковым заявлением о признании недействительным письма, подписанного руководителем налогового органа. В указанном письме предлагалось налогоплательщику внести изменения в налоговый учет по итогам первого квартала 1999 года и перейти к уплате налогов по общей системе налогообложения (в то время как предприятие осуществляло деятельность, облагаемую единым налогом на вмененный доход). Судом исковые требования были рассмотрены по существу. Так как обжалуемое письмо было подписано руководителем налогового органа и принято им в порядке реализации прав, закрепленных в подпункте 8 пункта 1 статьи 31 Налогового кодекса РФ (прав требования от налогоплательщиков устранения выявленных нарушений налогового законодательства и контроля за выполнением указанных требований). Данное письмо порождало для предприятия обязанность совершить определенные действия.

Ненормативный акт налогового органа может быть обжалован полностью либо частично.

Требования истца по данной категории исков должны содержать просьбу о признании недействительным конкретного акта (решения, постановления и т.д.), его наименование, номер, дату издания, другие реквизиты акта и орган, его издавший, а также указание на обжалование акта полностью либо частично.

При этом, как показала практика, истцу необходимо подробно описать, в какой именно части обжалуется акт с указанием обжалуемых пунктов акта и размера, установленных неправомерно, на взгляд истца, к взысканию сумм.

Характерной ошибкой заявителей является просьба об отмене ненормативного акта, что не вправе сделать арбитражный суд и что не отвечает интересам самого истца, так как, будучи признанным недействительным, акт налогового органа не может порождать каких-либо гражданских прав и обязанностей с момента его издания налоговым органом.

Отмененный акт теряет свою юридическую силу с момента его отмены, и, следовательно, нарушенное изданием данного акта право не может быть восстановлено. Отмененный акт прекращает свое действие на будущее.

На основании вышеизложенного следует вывод, что налоговым органам следует больше уделять внимание именно досудебному урегулированию налоговых споров. Необходимо предоставлять налогоплательщикам возможность устранить допущенные формальные ошибки в разумный срок и только в случае невыполнения данного требования принимать решение о доначислении соответствующих налогов и сборов.

9. П.п. 9) п. 1 устанавливает право налоговых органов применять в установленных случаях меры налоговой ответственности: взыскивать недоимки, а также пени и штрафы.

В соответствии со статьей 11 Налогового кодекса РФ недоимка - сумма налога или сумма сбора, не уплаченная в установленный законодательством о налогах и сборах срок.

В соответствии со статьей 75 Налогового кодекса РФ пеней признается установленная денежная сумма, которую налогоплательщик должен выплатить в случае уплаты причитающихся сумм налогов или сборов, в том числе налогов, уплачиваемых в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации, в более поздние по сравнению с установленными законодательством о налогах и сборах сроки. Примечательно, что данная норма находится в главе 11 Налогового кодекса РФ - "Способы обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов", а не в главе 16 - "Виды налоговых правонарушений и ответственность за их совершение".

Пеня за каждый день просрочки определяется в процентах от неуплаченной суммы налога или сбора. Сумма соответствующих пеней уплачивается помимо причитающихся к уплате сумм налога или сбора и независимо от применения других мер обеспечения исполнения обязанности по уплате налога или сбора, а также мер ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах.

При этом, пеня начисляется за каждый календарный день просрочки исполнения обязанности по уплате налога или сбора, начиная со следующего за установленным законодательством о налогах и сборах дня уплаты налога или сбора.

Не начисляются пени на сумму недоимки, которую налогоплательщик не мог погасить в силу того, что по решению налогового органа или суда были приостановлены операции налогоплательщика в банке или наложен арест на имущество налогоплательщика. В этом случае пени не начисляются за весь период действия указанных обстоятельств. Подача заявления о предоставлении отсрочки (рассрочки) или инвестиционного налогового кредита не приостанавливает начисления пеней на сумму налога, подлежащую уплате. Процентная ставка пени принимается равной одной трехсотой действующей в это время ставки рефинансирования Центрального банка Российской Федерации. Пени могут быть взысканы принудительно.

В соответствии со статьей 114 Налогового кодекса РФ штраф - это, прежде всего, денежное взыскание, которое по своей правовой природе является налоговой санкцией. А налоговая санкция является мерой ответственности за совершение налогового правонарушения. Размер штрафа может быть увеличен или уменьшен. В соответствии со статьей 112 НК РФ обстоятельствами, смягчающими ответственность за совершение налогового правонарушения, признаются:

- совершение правонарушения вследствие стечения тяжелых личных или семейных обстоятельств;

- совершение правонарушения под влиянием угрозы или принуждения либо в силу материальной, служебной или иной зависимости;

- тяжелое материальное положение физического лица, привлекаемого к ответственности за совершение налогового правонарушения;

- иные обстоятельства, которые судом или налоговым органом, рассматривающим дело, могут быть признаны смягчающими ответственность.

Обстоятельством, отягчающим ответственность, признается совершение налогового правонарушения лицом, ранее привлекаемым к ответственности за аналогичное правонарушение.

Обстоятельства, смягчающие или отягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения, устанавливаются судом или налоговым органом, рассматривающим дело, и учитываются при применении налоговых санкций.

При наличии хотя бы одного смягчающего ответственность обстоятельства размер штрафа подлежит уменьшению не меньше, чем в два раза по сравнению с размером, установленным соответствующей статьей НК РФ. В случае, если виновное лицо ранее уже привлекалось к ответственности за налоговое правонарушение аналогичное тому, к которому привлекается вновь, размер штрафа увеличивается на 100 процентов.

При совершении одним лицом двух и более налоговых правонарушений налоговые санкции взыскиваются за каждое правонарушение в отдельности без поглощения менее строгой санкции более строгой.

Исковое заявление о взыскании штрафа с организации или индивидуального предпринимателя может быть подано налоговым органом в течение шести месяцев после истечения срока исполнения требования об уплате штрафа. Пропущенный по уважительной причине срок подачи указанного искового заявления может быть восстановлен судом.

Санкция в виде штрафа установлена за следующие налоговые правонарушения:

- Статья 116. Нарушение срока постановки на учет в налоговом органе;

- Статья 117. Уклонение от постановки на учет в налоговом органе;

- Статья 118. Нарушение срока представления сведений об открытии и закрытии счета в банке;

- Статья 119. Непредставление налоговой декларации;

- Статья 120. Грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения;

- Статья 122. Неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора);

- Статья 123. Невыполнение налоговым агентом обязанности по удержанию и (или) перечислению налогов;

- Статья 125. Несоблюдение порядка владения, пользования и (или) распоряжения имуществом, на которое наложен арест и др.

В соответствии с п.п. 10) п. 1 комментируемой статьи налоговые органы вправе требовать от банков документы, подтверждающие факт списания со счетов налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента и с корреспондентских счетов банков сумм налогов, сборов, пеней и штрафов и перечисления этих сумм в бюджетную систему Российской Федерации.

Порядок направления запросов в кредитные организации установлен Письмом ЦБ РФ от 10.06.2004 N 64-Т[[16]](#footnote-16).

В соответствии со статьей 86 Налогового кодекса Российской Федерации банки обязаны выдавать налоговым органам справки по операциям и счетам организаций и граждан, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, в порядке, определяемом законодательством Российской Федерации, в течение пяти дней после мотивированного запроса налогового органа.

Статья 26 Федерального закона от 02.12.1990 N 395-1[[17]](#footnote-17) разрешает кредитным организациям выдавать справки по операциям и счетам юридических лиц и граждан, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, органам государственной налоговой службы Российской Федерации в случаях, предусмотренных законодательными актами об их деятельности.

Направление запросов налоговых органов в адрес кредитных организаций мотивируются осуществлением мероприятий налогового контроля, проводимых в отношении налогоплательщиков (плательщиков сборов, налоговых агентов) в соответствии с законодательством о налогах и сборах.

Согласно статье 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.

При проведении камеральной проверки налоговый орган вправе истребовать у налогоплательщика дополнительные сведения, получить объяснения и документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты налогов.

В соответствии со статьей 87 НК РФ, если при проведении камеральных и выездных налоговых проверок у налоговых органов возникает необходимость получения информации о деятельности налогоплательщика (плательщика сбора), связанной с иными лицами, налоговым органом могут быть истребованы у этих лиц документы, относящиеся к деятельности проверяемого налогоплательщика (плательщика сбора) (встречная проверка).

Статьей 31 НК РФ предусмотрено право налоговых органов требовать от банков документы, подтверждающие исполнение платежных поручений налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов и инкассовых поручений (распоряжений) налоговых органов о списании со счетов налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов сумм налогов и пени.

Также статьей 7 Закона Российской Федерации от 21.03.1991 N 943-1[[18]](#footnote-18) налоговым органам предоставлено право получать от предприятий, учреждений, организаций (включая банки и иные финансово-кредитные учреждения) справки, документы и копии с них, касающиеся хозяйственной деятельности налогоплательщика и необходимые для правильного налогообложения.

Налоговый кодекс, а также иные действующие нормативные правовые акты законодательства о налогах и сборах не содержат ограничений в части направления запросов в банки о предоставлении информации по операциям организаций и граждан, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, только в рамках налоговых проверок, а также ограничений по видам операций и периодам, по которым налоговым органом может быть запрошена указанная информация.

В связи с этим запросы о предоставлении указанной информации могут быть направлены налоговым органом как в рамках, так и вне рамок налоговой проверки (в том числе на этапе подготовки к проведению выездной налоговой проверки).

При отсутствии в запросе налогового органа мотивировки необходимости предоставления соответствующей информации либо при наличии ненадлежащей мотивировки, не связанной с целями и задачами налоговых органов, а также при отсутствии в запросе указания на конкретный период, за который запрашивается информация, данные запросы исполнению банками не подлежат.

В процессе осуществления налогового контроля в соответствии с п.п. 11) п. 1 комментируемой статьи налоговое органы вправе привлекать специалистов, экспертов и переводчиков.

В соответствии со ст. 96 НК РФ в необходимых случаях для участия в проведении конкретных действий по осуществлению налогового контроля, в том числе при проведении выездных налоговых проверок, на договорной основе может быть привлечен специалист, обладающий специальными знаниями и навыками, не заинтересованный в исходе дела. Привлечение лица в качестве специалиста осуществляется на договорной основе. При этом участие лица в качестве специалиста не исключает возможности его опроса по этим же обстоятельствам как свидетеля. Привлечение специалиста относится к числу дополнительных мероприятий налогового контроля. Она применяется в сочетании с основными действиями налогового контроля, коими являются: наложение ареста, выемка, осмотр. Во всех этих действиях может участвовать специалист. Таким образом, привлечение специалиста осуществляется исходя из усмотрения должностных лиц налоговых органов.

Однако часто непривлечение специалистов в отдельных ситуациях может повлечь для самих налоговиков негативные последствия. Приведем пример. Как правило, при осмотрах (обследованиях) объектов организации торговли (общественного питания) сотрудники ФНС самостоятельно производят замеры площади торгового зала (зала для обслуживания посетителей). Если при осмотрах для измерения площадей не привлекались специалисты, то суды практически единодушно не принимают результаты таких осмотров в качестве доказательств[[19]](#footnote-19).

При этом суды обосновывают свою позицию тем, что:

- должностные лица ФНС не обладают специальными познаниями и навыками, необходимыми для правильного определения площади. Для выполнения конкретных действий (замер площадей, используемых для осуществления предпринимательской деятельности) налогового контроля в соответствии с п. 1 ст. 96 НК РФ должны привлекаться на договорной основе специалисты, обладающие соответствующими знаниями и навыками;

- измерительные приборы, которыми пользуются сотрудники ФНС при измерениях, не проходят метрологического контроля.

В то же время, если для осмотров (замеров) привлекаются специалисты (работники БТИ), их результаты могут использоваться при налоговых проверках и свидетельствовать о занижении величины физического показателя - площади торгового зала.

Эксперт, также как и специалист, обладает специальными познаниями и навыками, но в отличие от специалиста его участие обусловлено назначением в установленном порядке экспертизы, в завершении которой он дает заключение. В необходимых случаях для участия в действиях по осуществлению налогового контроля на договорной основе может быть привлечен переводчик. Переводчиком является не заинтересованное в исходе дела лицо, владеющее языком, знание которого необходимо для перевода. Данное положение распространяется и на лицо, понимающее знаки немого или глухого физического лица. Переводчик обязан явиться по вызову назначившего его должностного лица налогового органа и точно выполнить порученный ему перевод.

Переводчик предупреждается об ответственности за отказ или уклонение от выполнения своих обязанностей либо заведомо ложный перевод, о чем делается отметка в протоколе, которая удостоверяется подписью переводчика.

Кроме того, налоговые органы вправе вызывать в качестве свидетелей лиц, которым могут быть известны какие-либо обстоятельства, имеющие значение для проведения налогового контроля (п.п. 12) п. 1.

В соответствии с п. 1 ст. 90 НК РФ в качестве свидетелей для дачи показаний могут быть вызваны любые физические лица, которым могут быть известны какие-либо обстоятельства, имеющие значение для осуществления налогового контроля.

Это могут быть, в частности, сотрудники проверяемой организации-налогоплательщика, сотрудники организаций (индивидуальных предпринимателей), являющихся деловыми партнерами проверяемой организации, иные лица, которым могут быть известны фактические обстоятельства совершения налогоплательщиком хозяйственных операций, имеющих значение для формирования налоговой базы, при наличии у проверяющих оснований полагать, что данные операции совершены с нарушением действующего законодательства либо не отражены (неправильно отражены) в учете налогоплательщика.

Вместе с тем, в качестве свидетелей не могут допрашиваться физические лица, которые в силу малолетнего возраста, физических или психических недостатков не способны правильно воспринимать и (или) воспроизводить обстоятельства, имеющие значение для осуществления налогового контроля (п.п. 1 п. 2 ст. 90 НК РФ).

Правом вызова лица в качестве свидетеля обладает руководитель (заместитель руководителя) налогового органа, в компетенцию которого согласно п. 2 ст. 101 НК РФ входит принятие решения по результатам рассмотрения материалов налоговых проверок и других документов, составляемых должностными лицами налоговых органов и фиксирующих факты налоговых правонарушений.

Вызов свидетеля в налоговый орган производится на основании повестки за подписью руководителя (заместителя руководителя) налогового органа, вручаемой лицу, вызываемому в качестве свидетеля, под расписку либо направляемой заказным письмом с уведомлением о вручении. Из содержания повестки следует, кто вызывается в качестве свидетеля, куда, к кому, в какой день и час ему следует прибыть для дачи показаний.

Неявка без уважительных причин лица, вызываемого по делу о налоговом правонарушении в качестве свидетеля, образует состав налогового правонарушения, предусмотренного абз. 1 ст. 128 НК РФ (штраф в размере 1 тыс. руб.).

При решении судом вопроса о взыскании штрафа за неявку по вызову доказывание факта получения вызываемым лицом повестки о вызове является обязанностью налогового органа.

Показания свидетеля могут быть получены по месту пребывания свидетеля, если он вследствие болезни, старости, инвалидности не в состоянии явиться в налоговый орган, а по усмотрению должностного лица налогового органа - и в других случаях. Вместе с тем в определенных ситуациях показания свидетеля могут быть получены по месту его жительства, работы, учебы.

Физическое лицо вправе отказаться от дачи показаний только по основаниям, предусмотренным законодательством РФ. Согласно ст. 51 Конституции РФ свидетель не обязан давать показания против себя самого, своего супруга и близких родственников, круг которых определяется федеральными законами. В соответствии с п. 4 ст. 5 УПК РФ наряду с супругом близкими родственниками признаются родители, дети, усыновители, усыновленные, родные братья и сестры, дедушка, бабушка и внуки.

Право определенных лиц на отказ от дачи показаний (в частности, адвоката, депутата Совета Федерации и депутата Государственной Думы Федерального Собрания РФ) закон связывает с характером осуществляемой ими деятельности.

В соответствии с п.п. 13) п. 1 НК РФ налоговые органы вправе заявлять ходатайства об аннулировании или о приостановлении действия выданных юридическим и физическим лицам лицензий на право осуществления определенных видов деятельности. В соответствии со статьей 2 Федерального закона от 08.08.2001 N 128-ФЗ[[20]](#footnote-20) лицензия - это специальное разрешение на осуществление конкретного вида деятельности при обязательном соблюдении лицензионных требований и условий, выданное лицензирующим органом юридическому лицу или индивидуальному предпринимателю.

В силу норм статьи 13 Закона N 128-ФЗ приостановление или аннулирование лицензии осуществляется в судебном порядке на основании заявления лицензирующего органа. Исходя из положений вышеизложенных норм, налоговый орган вправе высказать свое мнение по вопросу аннулирования или приостановления действия лицензий; окончательное же решение остается за уполномоченным лицензирующим органом. Таким образом, к компетенции налоговых органов не относится право на разрешение или запрет осуществления определенной деятельности.

Налоговые органы наделены правами предъявлять в суды общей юрисдикции или арбитражные суды иски:

- о взыскании недоимки, пеней и штрафов за налоговые правонарушения в случаях, предусмотренных Налоговым кодексом РФ;

- о возмещении ущерба, причиненного государству и (или) муниципальному образованию вследствие неправомерных действий банка по списанию денежных средств со счета налогоплательщика после получения решения налогового органа о приостановлении операций, в результате которых стало невозможным взыскание налоговым органом недоимки, задолженности по пеням, штрафам с налогоплательщика в порядке, предусмотренном Налоговым кодексом;

- о досрочном расторжении договора об инвестиционном налоговом кредите и др. (п.п. 14) п. 1 НК РФ).

При этом в соответствии с п. 1 статьи 333.37 НК РФ налоговые органы освобождаются от обязанности уплачивать государственную пошлину при обращении в арбитражные суды.

В соответствии с п. 2 перечень прав, содержащийся в ней, не является исчерпывающим.

Налоговые органы осуществляют и иные права помимо перечисленных в ст. 31 НК РФ в случаях, предусмотренных Налоговым кодексом РФ. Таким случаем, в частности, следует признать положение ст. 86 НК РФ, не содержащей ограничений в объеме банковских операций, включаемых в состав справки.

Системное толкование п. 2 ст. 86 НК РФ и п. 2 ст. 31 НК РФ препятствует ошибочному выводу об ограничении обязанности банка, которая заключается в предоставлении справок, подтверждающих уплату налогоплательщиками налоговых платежей.

Также в п.п. 11 п. 1 ст. 31 НК РФ регламентируется, что банк обязан предоставлять в налоговые органы, помимо справок, первичные документы об исполнении платежных и инкассовых поручений на уплату налогов и сборов в бюджет.

Статья 86 НК РФ не содержит каких-либо давностных сроков, которыми может быть ограничен объем операций, отражаемых в справке. Полагаем, что давностные сроки проведения налоговой проверки (ст. 87 НК РФ, абз. 2 п. 27 Постановления Пленума ВАС РФ от 28 февраля 2001 г. N 5) не имеют отношения к срокам получения информации в рамках ст. 86 НК РФ, поскольку представляют собой частные случаи оснований для истребования налоговыми органами справок по счетам.

В случае, если проводимые налоговым органом контрольные мероприятия не осуществляются в форме налоговой проверки и прямо не ограничены какими-либо давностными сроками (например, сверяются данные учета и отчетности за пределами трехгодичного срока или проверяется достоверность информации о дате открытия налогоплательщиком счета в банке), банк не имеет оснований для отказа в выдаче справки.

К давностному периоду истребования информации о проведенных операциях не имеют отношения и сроки ст. 113 НК РФ, поскольку последние имеют своей целью установление давностных сроков привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения, отсутствующего со стороны банка на момент рассмотрения и подготовки банком справки по запросу налогового органа.

п. 3 статьи № 31 закрепляется положение, согласно которого вышестоящие налоговые органы вправе отменять и изменять решения нижестоящих налоговых органов в случае несоответствия указанных решений законодательству о налогах и сборах. Это положение тождественно закрепленному статьей 9 Закона РФ "О налоговых органах..." "вышестоящим налоговым органам предоставляется право отменять решения нижестоящих налоговых органов в случае их несоответствия Конституции Российской Федерации, федеральным законам и иным нормативным правовым актам".

Каждый налоговый документ всегда строго установленной формы. И п. 4. анализируемой статьи закрепляет, что формы предусмотренных Налоговым кодексом документов, которые используются налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, а также порядок их заполнения утверждаются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, если иной порядок их утверждения не предусмотрен НК РФ. Так, например Приказом ФНС РФ от 01.12.2006 N САЭ-3-19/825@[[21]](#footnote-21) установлены формы требования об уплате налога и др.

**III. Обязанности налоговых и финансовых органов**

Пунктом 17 статьи 1 Закона N 137-ФЗ[[22]](#footnote-22) статья 32 НК РФ полностью изложена в новой редакции, которая вступила в силу с 01.01.2007. Необходимо помнить, что данная норма применяется к правоотношениям, регулируемым законодательством о налогах и сборах, возникшим после 31.12.2006, если иное не предусмотрено НК РФ.

Итак, в соответствии с п.п. 1 п. 1) статьи 32 налоговые органы обязаны соблюдать законодательство о налогах и сборах. В первую очередь эта норма является проводником межотраслевого принципа законности в деятельности государственных и муниципальных органах власти, организаций всех форм собственности, граждан и должностных лиц.

Налоговые органы, естественно, не являются исключением. Обязанность соблюдать законодательство о налогах и сборах со стороны налоговых органов имеет особенное значение, постольку поскольку, осуществляя свои полномочия, они часто ограничивают находящиеся под особой охраной права граждан и юридических лиц. Например, налоговые органы вправе приостанавливать операции по счетам налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента в банках и налагать арест на имущество налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента, тем самым препятствуя в осуществлении конституционного права свободы частной собственности.

Кроме того, эта обязанность корреспондирует праву налогоплательщика требовать от налоговых органов и должностных лиц налоговых органов, иных уполномоченных органов соблюдения законодательства о налогах и сборах при совершении ими действий в отношении налогоплательщиков, гарантированным подпунктом 10 пункта 1 статьи 21 НК РФ (в редакции Закона N 137-ФЗ).

В соответствии с п.п. 2) п. 1 статьи 32 налоговые органы обязаны осуществлять контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах, а также принятых в соответствии с ним нормативных правовых актов. Это не только обязанность но и задача, стоящая перед налоговыми органами как органами исполнительной власти России.

В соответствии со статьей 6 ФЗ "О налоговых органах Российской Федерации" главными задачами налоговых органов являются контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в бюджетную систему Российской Федерации налогов и сборов, а в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, - за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в бюджетную систему Российской Федерации других обязательных платежей, установленных законодательством Российской Федерации, а также контроль за производством и оборотом этилового спирта, спиртосодержащей, алкогольной и табачной продукции, валютный контроль, осуществляемый в соответствии с валютным законодательством Российской Федерации и принятыми в соответствии с ним нормативными правовыми актами органов валютного регулирования и данным Законом.

Само определение налоговых органов, содержащееся в статье 1 указанного закона говорит о налоговых органах как органах налогового контроля: "налоговые органы Российской Федерации - единая система контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в бюджетную систему Российской Федерации налогов и сборов, а в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации:".

Для осуществления функций налогового контроля налоговые органы наделены обязанностями по ведению в установленном порядке учета организаций и физических лиц (п.п. 3) п. 1 комментируемой статьи).

Во-первых, обязанность налоговых органов, предусмотренная подпунктом 3 пункта 1 статьи 32 НК, находится в системной связи с обязанностью налогоплательщиков встать на учет в налоговых органах, установленной подпунктом 2 пункта 1 статьи 23 НК РФ (в редакции Закона N 137-ФЗ).

В соответствии с пунктом 1 статьи 83 НК РФ в целях проведения налогового контроля организации и физические лица подлежат постановке на учет в налоговых органах соответственно по месту нахождения организации, месту нахождения ее обособленных подразделений, месту жительства физического лица, а также по месту нахождения принадлежащего им недвижимого имущества и транспортных средств и по иным основаниям, предусмотренным НК РФ.

Согласно пункту 4 статьи 83 НК РФ при осуществлении организацией деятельности в Российской Федерации через обособленное подразделение заявление о постановке на учет такой организации подается в течение одного месяца со дня создания обособленного подразделения в налоговый орган по месту нахождения этого обособленного подразделения, если указанная организация не состоит на учете по основаниям, предусмотренным НК РФ, в налоговых органах на территории муниципального образования, в котором создано это обособленное подразделение.

В соответствии со статьей 2 ФЗ "О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей"[[23]](#footnote-23) и Постановлением Правительства РФ от 30.09.2004 N 506[[24]](#footnote-24) Федеральная налоговая служба является уполномоченным федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим государственную регистрацию юридических лиц, физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей и крестьянских (фермерских) хозяйств, а также уполномоченным федеральным органом исполнительной власти, обеспечивающим представление в делах о банкротстве и в процедурах банкротства требований об уплате обязательных платежей и требований Российской Федерации по денежным обязательствам, регистрирует Единый государственный реестр юридических лиц, Единый государственный реестр индивидуальных предпринимателей и Единый государственный реестр налогоплательщиков.

В соответствии с Постановлением Правительства РФ от 16.10.2003 N 630[[25]](#footnote-25) государственный реестр формируется и ведется на муниципальном, региональном и федеральном уровнях Федеральной налоговой службой и ее территориальными органами.

В указанных государственных реестрах содержится самая полная информация о налогоплательщиках - организациях и физических лицах. Сведения в них вносятся не только одноразово при осуществлении регистрации. Также в них вносятся изменения как подлежащие, так и не подлежащие государственной регистрации, а также сведения о ликвидации юридических лиц и прекращении статуса индивидуального предпринимателя.

Учет организаций и физических лиц проводится по определенным в ст.ст. 83, 84 НК РФ правилам.

Постановка на учет организации или индивидуального предпринимателя в налоговом органе по месту нахождения или по месту жительства осуществляется на основании сведений, содержащихся соответственно в едином государственном реестре юридических лиц, едином государственном реестре индивидуальных предпринимателей, в порядке, установленном Правительством Российской Федерации.

При осуществлении организацией деятельности в Российской Федерации через обособленное подразделение заявление о постановке на учет такой организации подается в течение одного месяца со дня создания обособленного подразделения в налоговый орган по месту нахождения этого обособленного подразделения, если указанная организация не состоит на учете по основаниям, предусмотренным Налоговым кодексом РФ, в налоговых органах на территории муниципального образования, в котором создано это обособленное подразделение.

Постановка на учет, снятие с учета организации или физического лица в налоговом органе по месту нахождения принадлежащего им недвижимого имущества и (или) транспортных средств осуществляются на основании сведений, сообщаемых органами, указанными в статье 85 настоящего Кодекса. Организация подлежит постановке на учет в налоговых органах по месту нахождения недвижимого имущества, принадлежащего ей на праве собственности, праве хозяйственного ведения или оперативного управления.

Местом нахождения имущества признается:

- для морских, речных и воздушных транспортных средств - место (порт) приписки, при отсутствии такового место государственной регистрации, а при отсутствии таковых - место нахождения (жительства) собственника имущества;

- для транспортных средств, не указанных в подпункте 1 настоящего пункта;

- место государственной регистрации, а при отсутствии такового - место нахождения (жительства) собственника имущества;

- для иного недвижимого имущества - место фактического нахождения имущества.

Постановка на учет организации по месту нахождения ее обособленного подразделения осуществляется на основании заявления. При подаче заявления о постановке на учет организации по месту нахождения ее обособленного подразделения организация одновременно с заявлением о постановке на учет представляет в одном экземпляре копии заверенных в установленном порядке свидетельства о постановке на учет в налоговом органе организации по месту ее нахождения, документов, подтверждающих создание обособленного подразделения.

При постановке на учет физических лиц в состав сведений об указанных лицах включаются также их персональные данные:

- фамилия, имя, отчество;

- дата и место рождения;

- место жительства;

- данные паспорта или иного удостоверяющего личность налогоплательщика документа;

- данные о гражданстве.

Форма заявления о постановке на учет (снятии с учета) в налоговом органе устанавливается федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов - т.е. налоговыми органами.

Налоговый орган обязан осуществить постановку на учет физического лица на основании заявления этого физического лица в течение пяти дней со дня получения указанного заявления налоговым органом и в тот же срок выдать ему свидетельство о постановке на учет в налоговом органе.

Если налогоплательщик изменил место нахождения или место жительства, снятие с учета налогоплательщика осуществляется налоговым органом, в котором налогоплательщик состоял на учете:

- организации или индивидуального предпринимателя на основании сведений, содержащихся соответственно в едином государственном реестре юридических лиц, едином государственном реестре индивидуальных предпринимателей, в порядке, установленном Правительством Российской Федерации;

- нотариуса, занимающегося частной практикой, адвоката в течение пяти дней со дня получения сведений о факте регистрации от органов, осуществляющих регистрацию физических лиц по месту жительства, в порядке, утвержденном Министерством финансов Российской Федерации;

- физического лица, не относящегося к индивидуальным предпринимателям, в течение пяти дней со дня получения сведений о факте регистрации от органов, осуществляющих регистрацию физических лиц по месту жительства, в порядке, утвержденном Министерством финансов Российской Федерации.

Постановка на учет налогоплательщика в налоговом органе по новому месту нахождения или новому месту жительства осуществляется на основании документов, полученных от налогового органа по прежнему месту нахождения или прежнему месту жительства налогоплательщика.

Снятие с учета физического лица может также осуществляться налоговым органом при получении им соответствующих сведений о постановке на учет этого физического лица в другом налоговом органе по месту его жительства.

В случае ликвидации или реорганизации организации, прекращения деятельности в качестве индивидуального предпринимателя снятие их с учета осуществляется на основании сведений, содержащихся соответственно в едином государственном реестре юридических лиц, едином государственном реестре индивидуальных предпринимателей, в порядке, установленном Правительством Российской Федерации.

В случае принятия организацией решения о прекращении деятельности (закрытии) своего обособленного подразделения снятие с учета организации по месту нахождения этого обособленного подразделения осуществляется налоговым органом по заявлению налогоплательщика в течение 10 дней со дня подачи такого заявления, но не ранее окончания выездной налоговой проверки в случае ее проведения.

В случае прекращения полномочий нотариуса, занимающегося частной практикой, прекращения статуса адвоката снятие с учета осуществляется налоговым органом на основании сведений, сообщаемых органами, указанными в статье 85 настоящего Кодекса, в порядке, утвержденном Министерством финансов Российской Федерации.

Постановка на учет, снятие с учета осуществляются бесплатно.

Каждому налогоплательщику присваивается единый по всем видам налогов и сборов, в том числе подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации, и на всей территории Российской Федерации идентификационный номер налогоплательщика.

Налоговый орган указывает идентификационный номер налогоплательщика во всех направляемых ему уведомлениях.

Каждый налогоплательщик указывает свой идентификационный номер в подаваемых в налоговый орган декларации, отчете, заявлении или ином документе, а также в иных случаях, предусмотренных законодательством.

В соответствии с п.п. 4) п. 1. статьи 32 налоговые органы обязаны бесплатно информировать (в том числе в письменной форме) налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов о действующих налогах и сборах, законодательстве о налогах и сборах и о принятых в соответствии с ним нормативных правовых актах, порядке исчисления и уплаты налогов и сборов, правах и обязанностях налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц, а также представлять формы налоговых деклараций (расчетов) и разъяснять порядок их заполнения.

Таким образом, в указанном подпункте определен круг информации, которую налоговые органы обязаны предоставлять налогоплательщикам бесплатно независимо от формы и способов ее предоставления.

Следует отметить, что и эта обязанность налоговых органов находится во взаимосвязи с правом налогоплательщиков. Статья 21 Налогового кодекса РФ закрепляет право налогоплательщиков получать по месту своего учета от налоговых органов бесплатную информацию (в том числе в письменной форме) о действующих налогах и сборах, законодательстве о налогах и сборах и принятых в соответствии с ним нормативных правовых актах. Следует отметить, что это право налогоплательщиков до настоящего времени в значительной степени продолжает оставаться декларативным, не обеспеченным механизмом реализации.

Как мы указывали в комментарии к статье 30 НК РФ, налоговые органы - подразделения Федеральной налоговой службы России находятся в ведении Министерства Финансов России. На руководящий орган исполнительной власти статьей 34.2. НК РФ также наложены функции дачи письменных разъяснения налогоплательщикам, плательщикам сборов и налоговым агентам по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах.

Как справедливо указывает С.Е. Смирных, не предусмотрена ответственность должностных лиц налоговых органов, не предоставляющих налогоплательщикам информацию, указанную в п.п. 4 п. 1 ст. 32 Налогового кодекса РФ, либо предоставляющих заведомо ложную информацию, что ухудшает положение налогоплательщиков[[26]](#footnote-26)

Право налогоплательщиков на достоверную информацию о действующих налогах и сборах может быть реализовано только при условии активного взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков.

При осуществлении своей деятельности - налогового контроля - налоговые органы обязаны руководствоваться письменными разъяснениями Министерства финансов Российской Федерации по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах.

В соответствии с Федеральным законом от 29.06.2004 N 58-ФЗ[[27]](#footnote-27) право издавать нормативные правовые акты по вопросам налогообложения и сборов закреплено за Минфином России. Так, Минфин России вправе давать письменные разъяснения по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, утверждать формы расчетов по налогам и формы налоговых деклараций, обязательные для налогоплательщиков, а также порядок их заполнения.

При постановке на учет в налоговых органах, последние обязаны сообщать налогоплательщикам, плательщикам сборов и налоговым агентам сведения о реквизитах соответствующих счетов Федерального казначейства. Кроме того, в порядке, определяемом федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, доводить до налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов сведения об изменении реквизитов этих счетов и иные сведения, необходимые для заполнения поручений на перечисление налогов, сборов, пеней и штрафов в бюджетную систему Российской Федерации. Этот порядок утвержден Приказом ФНС РФ от 09.11.2006 N САЭ-3-10/776@[[28]](#footnote-28). Согласно данного приказа Управление ФНС России по субъекту Российской Федерации в пятидневный срок после получения от соответствующего управления Федерального казначейства по субъекту Российской Федерации информации об изменении реквизитов счета, открытого этому УФК направляет нижестоящим территориальным налоговым органам указанные сведения. Нижестоящие территориальные налоговые органы:

1) в течение семи рабочих дней после получения информации от управления ФНС России по субъекту Российской Федерации об изменении реквизитов счета, открытого соответствующему УФК по субъекту Российской Федерации направляют налогоплательщикам (по почте с уведомлением о вручении) сведения, а также информируют их через средства массовой информации;

2) размещают на своих информационных стендах сведения об изменении реквизитов счета, открытого соответствующему УФК по субъекту Российской Федерации и иные сведения, необходимые для заполнения поручений на перечисление налогов, сборов, пеней и штрафов в бюджетную систему Российской Федерации;

3) в составе документов, выдаваемых при постановке на учет налогоплательщиков в налоговых органах, выдают им (направляют по почте с уведомлением о вручении) сведения, которые включают:

- наименование УФК по субъекту Российской Федерации;

- ИНН налогового органа;

- КПП налогового органа;

- наименование и местонахождение банка, в котором УФК по субъекту Российской Федерации открыт счет;

- БИК банка, в котором УФК по субъекту Российской Федерации открыт счет;

- номер счета УФК по субъекту Российской Федерации;

- номер корреспондентского счета банка, в котором УФК по субъекту Российской Федерации открыт счет.

Все эти реквизиты своевременно и достоверно должны быть доведены до сведения налогоплательщиков и налоговых агентов.

Налоговые органы обязаны принимать решения о возврате налогоплательщику, плательщику сбора или налоговому агенту сумм излишне уплаченных или излишне взысканных налогов, сборов, пеней и штрафов, направлять оформленные на основании этих решений поручения соответствующим территориальным органам Федерального казначейства для исполнения и осуществлять зачет сумм излишне уплаченных или излишне взысканных налогов, сборов, пеней и штрафов.

Порядок такого возврата предусмотрен Налоговым кодексом, а именно главой 12 НК РФ. Не будем подробно останавливаться на данном порядке, отметим лишь, что налоговый орган обязан сообщить налогоплательщику о каждом ставшем известным налоговому органу факте излишней уплаты налога и сумме излишне уплаченного налога в течение 10 дней со дня обнаружения такого факта. А обязанность налоговых органов, предусмотренная подпунктом 7 пункта 1 статьи 32 НК, находится во взаимной связи с правом налогоплательщиков на своевременный зачет или возврат сумм излишне уплаченных либо излишне взысканных налогов, пени, штрафов, гарантированным подпунктом 5 пункта 1 статьи 21 НК РФ.

При осуществлении своей деятельности налоговые органы обязаны соблюдать налоговую тайну и обеспечивать ее сохранение. В соответствии со статьей 102 Налогового кодекса РФ налоговую тайну составляют любые полученные налоговым органом, органами внутренних дел, органом государственного внебюджетного фонда и таможенным органом сведения о налогоплательщике, за исключением сведений:

- разглашенных налогоплательщиком самостоятельно или с его согласия;

- об идентификационном номере налогоплательщика;

- о нарушениях законодательства о налогах и сборах и мерах ответственности за эти нарушения;

- предоставляемых налоговым (таможенным) или правоохранительным органам других государств в соответствии с международными договорами (соглашениями), одной из сторон которых является Российская Федерация, о взаимном сотрудничестве между налоговыми (таможенными) или правоохранительными органами (в части сведений, предоставленных этим органам).

Так, содержание данных налогового учета (в том числе данных первичных документов) является налоговой тайной (статья 313 НК РФ); сведения о налогоплательщике с момента постановки его на учет в налоговом органе являются налоговой тайной (п. 9 статьи 84 НК РФ).

Налоговая тайна не подлежит разглашению налоговыми органами, органами внутренних дел, органами государственных внебюджетных фондов и таможенными органами, их должностными лицами и привлекаемыми специалистами, экспертами, за исключением случаев, предусмотренных федеральным законом.

К разглашению налоговой тайны относится, в частности, использование или передача другому лицу производственной или коммерческой тайны налогоплательщика, ставшей известной должностному лицу налогового органа, органа внутренних дел, органа государственного внебюджетного фонда или таможенного органа, привлеченному специалисту или эксперту при исполнении ими своих обязанностей.

Поступившие в налоговые органы, органы внутренних дел, органы государственных внебюджетных фондов или таможенные органы сведения, составляющие налоговую тайну, имеют специальный режим хранения и доступа.

Утрата документов, содержащих составляющие налоговую тайну сведения, либо разглашение таких сведений влечет ответственность, предусмотренную федеральными законами.

Так, часть 1 статьи 183 УК РФ предусматривает ответственность за собирание сведений, составляющих налоговую тайну, путем похищения документов, подкупа или угроз, а равно иным незаконным способом в целях разглашения либо незаконного использования этих сведений. Субъектом привлечения к уголовной ответственности по данной статье будет нести любое лицо, достигшее 16-летнего возраста, не являющееся владельцем налоговой тайны и не допущенное к ней в установленном порядке.

Частью 2 статьи 183 УК РФ предусмотрена ответственность за незаконные разглашение или использование сведений, составляющих налоговую тайну, без согласия ее владельца, совершенные из корыстной или иной личной заинтересованности и причинившие крупный ущерб. По данной части ответственность будет нести работник организации или иные лица, которым сведения, составляющие налоговую тайну, стали известны в связи с профессиональной или служебной деятельностью.

Часть 3 статьи 183 УК РФ предусматривает ответственность за те же действия, если в результате их совершения причинен крупный ущерб, а равно при наличии корыстной заинтересованности виновного. Обязательные элементы состава преступления - корыстная или иная личная заинтересованность виновного и крупный ущерб как последствие уголовно наказуемых действий; размер ущерба определяется применительно к примечанию к статье 169 УК.

В соответствии с примечанием к статье 169 УК РФ крупным ущербом признается ущерб в сумме, превышающей двести пятьдесят тысяч рублей, особо крупным - один миллион рублей.

Отягчающим обстоятельством по части 4 статьи 183 УК РФ является наступление в результате действий виновного лица тяжких последствий (экономическое разорение, дезорганизация работы коммерческого предприятия и т.п.).

Кроме того, за разглашение сведений, составляющих налоговую тайну, в определенных случаях наступает ответственность по статье 285 УК РФ за злоупотребление должностными полномочиями.

Каждое принятое налоговым органом решение в соответствии с п.п. 9) п. 1 статьи 32 НК РФ должно быть доведено до сведения лица, в отношении которого оно принято: налоговые органы обязаны направлять налогоплательщику, плательщику сбора или налоговому агенту копии акта налоговой проверки и решения налогового органа, а также в случаях, предусмотренных НК РФ, налоговое уведомление и (или) требование об уплате налога и сбора. И эта обязанность налоговых органов корреспондирует праву налогоплательщиков получать копии акта налоговой проверки и решений налоговых органов, а также налоговые уведомления и требования об уплате налогов, гарантированным подпунктом 9 пункта 1 статьи 21 НК РФ.

Реализация права, установленного подпунктом 9 пункта 1 статьи 21 НК РФ, является не чем иным как обстоятельством, обеспечивающим возможность налогоплательщика защищать свои права и представлять свои интересы. При этом направление письменных решении налоговых органов должно быть осуществлено таким образом, чтобы возможно было установить срок его вручения.

Так как это важно для установления начала течения налоговых процессуальных сроков, например на обжалование. Препятствие реализации такого права со стороны налогового органа влечет недействительность решения налогового органа о взыскании с налогоплательщика налоговых санкций.

Налоговые органы обязаны представлять налогоплательщику, плательщику сбора или налоговому агенту по его запросу справки о состоянии расчетов указанного лица по налогам, сборам, пеням и штрафам на основании данных налогового органа, что предусмотрено п.п. 10) п. 1 статьи 32 НК РФ.

Кроме того, Письмом ФНС РФ от 06.07.2006 N ШТ-6-19/680@[[29]](#footnote-29) закреплено указание нижестоящим налоговым органам выдавать Справку об исполнении налогоплательщиком обязанности по уплате налогов, сборов, страховых взносов, пеней и налоговых санкций по форме и в соответствии с методическими указаниями, утвержденными Приказом ФНС России от 23.05.2005 N ММ-3-19/206@[[30]](#footnote-30) по запросам уполномоченных получателей бюджетных средств на дату, указанную в данных запросах.

Форма таких справок и порядок их заполнения утвержден Приказом ФНС РФ от 04.04.2005 N САЭ-3-01/138@ "Об утверждении форм по сверке расчетов по налогам, сборам, взносам, информированию налогоплательщиков о состоянии расчетов по налогам, сборам, взносам и методических указаний по их заполнению". Запрашиваемая справка представляется в течение пяти дней со дня поступления в налоговый орган соответствующего письменного запроса налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента.

Налоговые органы обязаны осуществлять по заявлению налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента совместную сверку сумм уплаченных налогов, сборов, пеней и штрафов.

Следует отметить, что сходное положение закреплено также пунктом 7 статьи 45 НК РФ. В соответствии с ним по предложению налогового органа или налогоплательщика может быть проведена совместная сверка уплаченных налогоплательщиком налогов. Результаты сверки оформляются актом, который подписывается налогоплательщиком и уполномоченным должностным лицом налогового органа.

Налоговый орган вправе требовать от банка копию поручения налогоплательщика на перечисление налога в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующий счет Федерального казначейства, оформленного налогоплательщиком на бумажном носителе. Банк обязан представить в налоговый орган копию указанного поручения в течение пяти дней со дня получения требования налогового органа.

В случае, предусмотренном настоящим пунктом, на основании заявления налогоплательщика и акта совместной сверки уплаченных налогоплательщиком налогов, если такая совместная сверка проводилась, налоговый орган принимает решение об уточнении платежа на день фактической уплаты налогоплательщиком налога в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующий счет Федерального казначейства.

При этом налоговый орган осуществляет пересчет пеней, начисленных на сумму налога, за период со дня его фактической уплаты в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующий счет Федерального казначейства до дня принятия налоговым органом решения об уточнении платежа.

В соответствии с пунктом 8 статьи 45 НК РФ правила, предусмотренные пунктом 7 статьи 45 НК РФ, применяются также в отношении сборов, пеней, штрафов и распространяются на плательщиков сборов и налоговых агентов.

Согласно пункту 3 статьи 78 НК РФ (в редакции Закона N 137-ФЗ) в случае обнаружения фактов, свидетельствующих о возможной излишней уплате налога, по предложению налогового органа или налогоплательщика может быть проведена совместная сверка расчетов по налогам, сборам, пеням и штрафам. Результаты такой сверки оформляются актом, подписываемым налоговым органом и налогоплательщиком.

Форма акта совместной сверки расчетов по налогам, сборам, пеням и штрафам утверждается федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

В соответствии с п.п. 3.4 Приказа ФНС РФ от 09.09.2005 N САЭ-3-01/444@ "Об утверждении регламента организации работы с налогоплательщиками, плательщиками сборов, страховых взносов на обязательное пенсионное страхование и налоговыми агентами"[[31]](#footnote-31) заявления о проведении сверки расчетов налогоплательщика могут поступать от налогоплательщиков (их представителей) лично или передаваться по почте.

При приеме заявления лично на втором экземпляре заявления должностное лицо отдела работы с налогоплательщиками по просьбе налогоплательщика (его представителя) проставляет отметку о принятии и дате представления заявления. Должностное лицо отдела работы с налогоплательщиками формирует акт сверки расчетов по форме 23-а (краткая) в течение 5-ти рабочих дней со дня получения заявления налоговым органом.

Первый экземпляр документа сверки с подписями налогоплательщика, должностного лица отдела работы с налогоплательщиками передается налогоплательщику (его представителю) или направляется по почте, второй экземпляр с отметкой налогоплательщика (его представителя) о получении (или отправке по почте) остается в налоговом органе по месту проведения сверки.

Если выявлена ошибка налогоплательщика, то готовится уведомление. Уведомление подписывается руководителем (заместителем инспекции) и направляется налогоплательщику по почте через отдел финансового и общего обеспечения.

По заявлению налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента выдавать копии решений, принятых налоговым органом в отношении этого налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента. П.п. 9) п. 1 статьи 32 установлена обязанность направлять копии акта налоговой проверки и решения налогового органа, а также в случаях, предусмотренных НК РФ, налоговое уведомление и (или) требование об уплате налога и сбора. Эти два подпункта являются, по сути, зеркальным отражением права налогоплательщиков получать копии акта налоговой проверки и решений налоговых органов, а также налоговые уведомления и требования об уплате налогов, гарантированным п.п. 9 п. 1 статьи 21 НК РФ.

Перечень обязанностей налоговых органов, указанных в комментируемой статье, не является исчерпывающим (п. 2 статьи 32 НК РФ). Налоговый кодекс и иные федеральные законы могут предусматривать другие обязанности налоговых органов.

Например, статьи 45-48 НК РФ устанавливают обязанность налоговых органов взыскивать налоги и сборы, статья 103 НК РФ - обязанность не допускать причинение неправомерного вреда при проведении налогового контроля.

Закреплено положение, согласно которому, если в течение двух месяцев со дня истечения срока исполнения требования об уплате налога (сбора) налогоплательщик (плательщик сбора) полностью не погасил указанную в данном требовании недоимку, размеры которой позволяют предполагать факт совершения нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащего признаки преступления, налоговые органы обязаны в течение 10 дней со дня выявления указанных обстоятельств направить материалы в органы внутренних дел для решения вопроса о возбуждении уголовного дела. В зависимости от обстоятельств дела будет решаться вопрос о возбуждении уголовного дела в отношении виновного в неуплате налогов лица по статьям 198, 199, 199.1, 199.2 УК РФ.

В настоящее время действует Инструкция о порядке направления материалов налоговыми органами в органы внутренних дел при выявлении обстоятельств, позволяющих предполагать совершение нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащего признаки преступления, утвержденная Приказом МВД РФ и МНС РФ от 22.01.2004 N 76/АС-3-06/37. В соответствии с ней признаками преступления при совершении нарушения законодательства о налогах и сборах соответственно являются:

- непредставление физическим лицом налоговой декларации или иных документов, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным, либо включение в налоговую декларацию или такие документы заведомо ложных сведений, повлекшие за собой неуплату налогов и (или) сборов в сумме, составляющей за период в пределах трех финансовых лет подряд более ста тысяч рублей, при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 10 процентов подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов, либо превышающей триста тысяч рублей;

- непредставление налоговой декларации или иных документов, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным, либо включение в налоговую декларацию или такие документы заведомо ложных сведений, повлекшие за собой неуплату налогов и (или) сборов в сумме, составляющей за период в пределах трех финансовых лет подряд более пятисот тысяч рублей, при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 10 процентов подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов, либо превышающей один миллион пятьсот тысяч рублей;

- неисполнение налоговым агентом в личных интересах обязанностей по исчислению, удержанию или перечислению налогов и (или) сборов, подлежащих в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в соответствующий бюджет, в сумме, составляющей за период в пределах трех финансовых лет подряд более пятисот тысяч рублей, при условии, что доля не исчисленных, не удержанных, не перечисленных налогов и (или) сборов превышает 10 процентов подлежащих исчислению, удержанию и перечислению сумм налогов и (или) сборов, либо в сумме, превышающей один миллион пятьсот тысяч рублей;

- сокрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых в порядке, предусмотренном законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, должно быть произведено взыскание недоимки по налогам и (или) сборам, совершенное собственником или руководителем организации либо иным лицом, выполняющим управленческие функции в этой организации, или индивидуальным предпринимателем в крупном размере.

**IV. Полномочия налоговых и финансовых органов в области налогов и сборов**

В соответствии с Постановлением Правительства РФ от 30 сентября 2004 года N 506 главным федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по контролю и надзору за соблюдением законодательства о налогах и сборах, является Федеральная налоговая служба (ФНС России), которая в свою очередь в ведении Министерства финансов Российской Федерации.

Как руководящий орган Министерство финансов Российской Федерации:

- дает письменные разъяснения налогоплательщикам, плательщикам сборов и налоговым агентам по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах;

- утверждает формы расчетов по налогам и формы налоговых деклараций, обязательные для налогоплательщиков, налоговых агентов;

- утверждает порядок их заполнения (пункт 1 комментируемой статьи).

Таким образом, по вопросам применения законодательства о налогах и сборах налогоплательщик вправе обращаться за разъяснениями соответственно в Минфин России и другие финансовые органы в субъектах Российской Федерации и орган местного самоуправления. Это закреплено также в Письме Минфина РФ от 21.09.2004 N 03-02-07/39[[32]](#footnote-32).

Следует отметить, что такие разъяснения по ряду важнейших вопросов налогового законодательства в большинстве своем имеют особенное значение в связи с существенными пробелами.

Например, о порядке определения налоговой базы по налогу на имущество организациями (их обособленными подразделениями), созданными или ликвидированными в течение налогового (отчетного) периода, а также о возможности досрочного представления налоговой декларации по налогу на имущество организаций в отношении ликвидированного обособленного подразделения и (или) проданного объекта недвижимого имущества важное значение имеет Письмо Минфина РФ от 16.09.2004 N 03-06-01-04/32 - разъясняющий акт налоговых органов. На этот счет сотрудники финансового министерства высказываются уже не первый раз. Не оставляли без внимания эту проблему и налоговые служащие (Приложение к Письму МНС России от 19.04.2004 N СА14-21/53дсп). При этом надо заметить, что позиции этих двух ведомств существенно отличались друг от друга. Отсутствие единства во мнениях вынудило налоговую службу самостоятельно направить запрос в Минфин для того, чтобы окончательно прояснить данную ситуацию. Но и в этот раз финансисты не отступились от своей позиции, что весьма выгодно для организаций.

Между тем необходимо отметить, что согласно п.п. 4 п. 1 ст. 32 НК РФ налоговые органы обязаны бесплатно информировать (в т.ч. в письменной форме) налогоплательщиков о действующих налогах и сборах, законодательстве о налогах и сборах и принятых в соответствии с ним нормативных правовых актах, порядке исчисления и уплаты налогов и сборов, правах и обязанностях налогоплательщиков, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц, а также предоставлять формы налоговой отчетности и разъяснять порядок их заполнения. Соответственно возникает вполне закономерный вопрос о разграничении компетенции финансовых и налоговых органов в отношении дачи разъяснений в сфере налогообложения.

Как пояснил Минфин России в письме от 21 сентября 2004 г. N 03-02-07/39 "О компетенции налоговых органов в работе по разъяснению налогового законодательства", в конкретных хозяйственных ситуациях по вопросам о порядке исчисления и уплаты налогов налогоплательщику следует обращаться в налоговый орган по месту своего учета (п. 1 письма). По вопросам же применения законодательства о налогах и сборах налогоплательщик вправе обращаться за разъяснениями соответственно в Минфин России и другие финансовые органы в субъектах РФ и органах местного самоуправления (п. 2 письма).

При этом следует учитывать, что в соответствии с п.п. 3 п. 1 ст. 111 НК РФ выполнение налогоплательщиком (плательщиком сборов, налоговым агентом) письменных разъяснений по вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данных ему финансовым, налоговым или другим уполномоченным государственным органом или их должностными лицами в пределах их компетенции, является одним из обстоятельств, исключающих вину лица в совершении налогового правонарушения. Указанное обстоятельство устанавливается при наличии документов этих органов, которые по смыслу и содержанию относятся к налоговым периодам, в которых совершено налоговое правонарушение, вне зависимости от даты издания этих документов.

В п. 35 Постановления Пленума ВАС РФ от 28 февраля 2001 г. N 5 "О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации" указано, что к разъяснениям, упомянутым в п.п. 3 п. 1 ст. 111 НК РФ, следует относить письменные разъяснения руководителей соответствующих федеральных министерств и ведомств, а также иных уполномоченных на то должностных лиц. При этом не имеет значения, адресовано ли разъяснение непосредственно налогоплательщику, являющемуся участником спора, или неопределенному кругу лиц[[33]](#footnote-33).

На основании изложенного можно сделать вывод, что бухгалтеры организаций имеют полное право следовать официальным разъяснениям Минфина России (п. 2 ст. 111 НК РФ). Тем более что ситуации, которые допускают двоякое толкование, должны разъяснять сотрудники именно этого ведомства (Письмо Минфина России от 02.09.2004 N 03-02-07/39). А, как известно, выполнение таких письменных указаний освобождает налогоплательщика от ответственности (п.п. 3 п. 1, п. 2 ст. 111 НК).

Пункт второй статьи 34.2 НК РФ закрепляет следующее положение, согласно которого финансовые органы субъектов Российской Федерации и муниципальных образований, дают письменные разъяснения налогоплательщикам и налоговым агентам по вопросам применения соответственно законодательства субъектов Российской Федерации о налогах и сборах и нормативных правовых актов муниципальных образований о местных налогах и сборах.

Таким образом, для разъяснения вопросы, касающихся региональных или местных налогов, обращаться нужно соответственно в финансовый орган субъекта РФ или к органам местного самоуправления (ст. 34.2 НК РФ).

При этом отметим, что шанс быстро получить разъяснения больше при обращении в ФНС России, а не в налоговые органы. Дело в том, что налоговые органы имеют богатый опыт разъяснительной и информационной работы. Да и для налогоплательщика важно мнение именно тех органов, которые будут проводить проверку и давать свою оценку его действиям.

К тому же выполнение разъяснений налоговых органов, так же как и финансовых, как мы указывали выше, освобождает налогоплательщика от ответственности (ст. 111 НК РФ). Причем независимо от того, адресовано разъяснение непосредственно налогоплательщику или неопределенному кругу лиц (п. 35 Постановления Пленума ВАС РФ от 28.02.2001 N 5).

Поэтому в сложных ситуациях, требующих быстрого ответа, можно посоветовать направлять запросы одновременно в налоговый и финансовый органы.

Заметим, что налогоплательщик может не согласиться с полученным разъяснением и отстаивать свою позицию. При этом налогоплательщик не может быть привлечен к ответственности за невыполнение норм подобного разъяснения, так как оно не относится к законодательству о налогах и сборах. В Определении Конституционного Суда РФ от 10.07.2003 N 316-О подтверждено, что налогоплательщик не может привлекаться к ответственности за нарушение предписаний, содержащихся в ведомственном нормативном акте. В нем говорится: "законодательство Российской Федерации о налогах и сборах состоит из Налогового кодекса Российской Федерации и принятых в соответствии с ним федеральных законов о налогах и сборах (пункт 1 статьи 1 Налогового кодекса Российской Федерации). Издаваемые Министерством Российской Федерации по налогам и сборам инструкции по вопросам, связанным с налогообложением, не входят в состав законодательства о налогах и сборах и не могут его изменять или дополнять (статья 4 Налогового кодекса Российской Федерации). Согласно правовой позиции Конституционного Суда Российской Федерации, выраженной в

Определении от 5 ноября 2002 года N 319-О по жалобе некоммерческой организации - учреждения по управлению персоналом "Персона", эти положения не могут рассматриваться как содержащие основания для издания актов, допускающих ограничение прав или возлагающих на налогоплательщиков дополнительные обязанности по сравнению с тем, как они определены законом.

Следовательно, пункт 2 статьи 119 Налогового кодекса Российской Федерации, устанавливающий ответственность за непредставление налоговой декларации, не может рассматриваться как основание для привлечения налогоплательщика к ответственности за нарушение предписаний, содержащихся в ведомственном правовом акте".

Право налогоплательщиков требовать от чиновников Минфина РФ информации и разъяснений закреплено в п.п. 1 и 2 п. 1 ст. 21 Налогового кодекса РФ.

Итак, получается, что Минфин России теперь должен "разъяснять", а налоговики "информировать". В чем разница? На наш взгляд, в том, что финансисты могут трактовать законодательство и делать выводы, которые прямо не прописаны в Налоговом кодексе РФ, но из него следуют.

Налоговики же вправе лишь пересказывать законодательные нормы, не добавляя ничего от себя. Так, если вам нужен перечень действующих льгот по налогу на имущество или НДС, то его можно потребовать в инспекции. Если же возникает сложный вопрос, не имеющий однозначного решения, за разъяснениями стоит обратиться в Минфин России. Наши выводы следуют из буквального прочтения ст.ст. 21 и 32 Налогового кодекса РФ.

Однако Минфин России высказал несколько иное мнение по этому вопросу. В финансовом ведомстве считают, что налоговики все же должны не только информировать налогоплательщиков, но и давать им пояснения по поводу налогообложения в "конкретных хозяйственных ситуациях". Эта точка зрения содержится в Письме Минфина России от 21 сентября 2004 г. N 03-02-07/39. По сути, такой подход означает, что налоговики, как и прежде, могут разъяснять любую налоговую проблему[[34]](#footnote-34).

Обращаясь за разъяснением того или иного налогового вопроса для налогоплательщика существенное значение имеет срок, в течение которого он получит мотивированное разъяснение. Министерство финансов Российской Федерации, финансовые органы субъектов Российской Федерации и муниципальных образований дают письменные разъяснения в пределах своей компетенции в течение двух месяцев со дня поступления соответствующего запроса. По решению руководителя (заместителя руководителя) соответствующего финансового органа указанный срок может быть продлен, но не более чем на один месяц. Однако, как часто бывает при установлении сроков для совершения действий или вынесения решения государственными органами и должностными лицами, законодатель не установил никаких мер ответственности за несоблюдение финансовыми органами этого срока. Получается, что налогоплательщику, жаждущему получить ответ на важный для него вопрос, остается надеяться лишь на добросовестность должностных лиц Министерства финансов.

Новая редакция ст. 34.2 Налогового кодекса РФ не уточняет, по каким причинам чиновники могут продлить двухмесячный срок. В связи с этим согласно прогнозам юристов меньше чем за три месяца чиновники отвечать на запросы налогоплательщиков не будут. В то же время, нарушение чиновниками срока ответа на запрос от ответственности не освободит. Интересным представляется на наш взгляд следующее мнение правоприменителей:

Дмитрий Черепков, адвокат Московской коллегии адвокатов "Князев и партнеры": "Появление в новой редакции Налогового кодекса РФ двухмесячного срока, думаю, упорядочит процедуру издания ответов на письменные обращения налогоплательщиков. В то же время неполучение разъяснений в установленный срок нельзя трактовать как молчаливое согласие Минфина России с позицией налогоплательщика. В соответствии со ст. ст. 75 и 111 Налогового кодекса РФ только выполнение письменных разъяснений чиновников относится к обстоятельствам, исключающим вину лица. Отсутствие своевременного ответа Минфина России будет свидетельствовать лишь о ненадлежащем выполнении финансовым ведомством своих обязанностей. И в суде этот факт не поможет"[[35]](#footnote-35).

Помимо проблемы с ответственностью за несвоевременный ответ финансовых органов и налоговых органов по вопросам толкования налогового законодательства, на практике существует проблема законности даваемых разъяснений. Приведем пример: при расчете налога фирма руководствовалась письменным ответом налоговой инспекции на запрос фирмы. Ответ был подписан заместителем руководителя налоговой инспекции. Однако последующая выездная проверка показала, что в результате выполнения разъяснения инспекции фирма не доплатила налог. Ее не оштрафовали, но взыскали пени. Советнику налоговой службы РФ II ранга С.В. Разгулину был задан вопрос: Насколько правомерно решение налогового органа? Советник пояснил: в изложенной в вопросе ситуации штраф за правонарушение, допущенное по причине выполнения разъяснений налогового органа, не взыскивается, поскольку налогоплательщик руководствовался письменным разъяснением налогового органа, подписанным заместителем руководителя инспекции, то есть компетентным лицом. Это означает, что соблюдены условия, исключающие вину лица в совершении налогового правонарушения, а следовательно, и привлечение к ответственности. Данные положения закреплены в ст. 111 Налогового кодекса РФ, Постановлении Пленума ВАС РФ от 28.02.2001 N 5, Приказе МНС России от 05.05.1999 N ГБ-3-15/120, которым утверждено Положение об информировании налогоплательщиков по вопросам налогов и сборов.

Вместе с тем пени не являются штрафом, поэтому они подлежат взысканию вне зависимости от вины лица в неуплате в установленный срок налога. Это подтверждается и п. 18 Постановления Пленума ВС РФ N 41 и Пленума ВАС РФ N 9 от 11.06.1999.

Согласно ст. 35 НК РФ налоговые органы несут ответственность за убытки, причиненные неправомерными действиями или решениями своих должностных лиц при исполнении ими служебных обязанностей. Однако отнесение в рассматриваемой ситуации пени к убыткам не представляется возможным, поскольку разъяснением, предоставленным налоговым органом, права налогоплательщика не нарушались. Разъяснения законодательства, предоставляемые налоговыми органами, носят рекомендательный характер, и право выбора поведения сохраняется за налогоплательщиком. Налогоплательщик не обязан был руководствоваться полученным разъяснением. При этом ст.ст. 23, 52, 54 и другими статьями НК РФ предусматривается самостоятельное выполнение налогоплательщиком обязанностей по исчислению и уплате налога.

Однако не следует считать, что за свои незаконные действия налоговые и иные органы, наделенные полномочиями в сфере налогового контроля, не несут ответственности перед налогоплательщиком за свои неправомерные действия.

**V. Ответственность налоговых и финансовых органов**

Пункт первый статьи 35 НК РФ закрепил: налоговые органы несут ответственность за убытки, причиненные налогоплательщикам, плательщикам сборов и налоговым агентам вследствие своих неправомерных действий (решений) или бездействия, а равно неправомерных действий (решений) или бездействия должностных лиц и других работников указанных органов при исполнении ими служебных обязанностей. Сходное положение закреплено в статье 13 Закона РФ "О налоговых органах в Российской Федерации": "Суммы налогов и другие обязательные платежи, неправильно взысканные налоговыми органами, подлежат возврату, а убытки (в том числе упущенная выгода), причиненные налогоплательщику незаконными действиями налоговых органов и их должностными лицами, возмещаются в порядке, предусмотренном законом".

Данные положения не что иное, как воплощение норм Конституции РФ - статей 52: права потерпевших от преступлений и злоупотреблений властью охраняются законом. Государство обеспечивает потерпевшим доступ к правосудию и компенсацию причиненного ущерба; и статьи 53: каждый имеет право на возмещение государством вреда, причиненного незаконными действиями (или бездействием) органов государственной власти или их должностных лиц.

При этом следует отметить, что формулировка пункта 1 комментируемой статьи не содержит указания на необходимость наличия вины в действиях должностных лиц, для того, чтобы они подвергались установленной законно ответственности. В этой связи интересным на наш взгляд является позиция Конституционного суда РФ, представленная в Постановлении Конституционного Суда РФ от 25.01.2001 N 1-П "По делу о проверке конституционности положения пункта 2 статьи 1070 Гражданского кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан И.В. Богданова, А.В Зернова, С.И. Кальянова и Н.В. Труханова": "Согласно Конституции Российской Федерации каждый имеет право на возмещение государством вреда, причиненного незаконными действиями (или бездействием) органов государственной власти или их должностных лиц (статья 53 Конституции РФ); права потерпевших от преступлений и злоупотреблений властью охраняются законом, а государство обеспечивает потерпевшим доступ к правосудию и компенсацию причиненного ущерба (статья 52 Конституции РФ).

Отсутствие в данных конституционных нормах непосредственного указания на необходимость вины соответствующего должностного лица или лиц, выступающих от имени органа государственной власти, как на условие возмещения государством причиненного вреда, не означает, что вред, возмещается государством независимо от наличия их вины.

Наличие вины - общий и общепризнанный принцип юридической ответственности во всех отраслях права, и всякое исключение из него должно быть выражено прямо и недвусмысленно, т.е. закреплено непосредственно. Исходя из этого, в гражданском законодательстве предусмотрены субъективные основания ответственности за причиненный вред, а для случаев, когда таким основанием является вина, решен вопрос о бремени ее доказывания".

Институт ответственности налоговых органов и их должностных лиц - комплексный институт, он содержит в себе нормы не только налогового, но и конституционного, гражданского, административного, трудового и уголовного права.

В статье 16 Гражданского кодекса РФ сформулирована норма об имущественной ответственности государственных органов (а значит, и налоговых) в виде возмещения убытков, причиненных гражданину или юридическому лицу (налогоплательщикам) вследствие незаконных действий (бездействия) этих органов или их должностных лиц: "Убытки, причиненные гражданину или юридическому лицу в результате незаконных действий (бездействия) государственных органов, органов местного самоуправления или должностных лиц этих органов, в том числе издания не соответствующего закону или иному правовому акту акта государственного органа или органа местного самоуправления, подлежат возмещению Российской Федерацией, соответствующим субъектом Российской Федерации или муниципальным образованием".

Согласно п. 2 ст. 15 ГК РФ под убытками понимаются расходы, которые лицо, чье право нарушено, произвело или должно будет произвести для восстановления нарушенного права, утрата или повреждение его имущества (реальный ущерб), а также неполученные доходы, которые это лицо получило бы при обычных условиях, если бы его право не было нарушено (упущенная выгода).

В свете комментируемого положения хочется привести также следующий акт - Федерального Арбитражного суда Поволжского округа - Постановление кассационной инстанции по проверке законности и обоснованности решений (определений, постановлений) арбитражных судов, вступивших в законную силу от 4 декабря 2003 года по делу N А12-15531/02-С29:

Закрытое акционерное общество "Фройндшафт" (далее - ЗАО "Фройндшафт") обратилось в Арбитражный суд Волгоградской области с заявлением о признании незаконными действия и бездействия Инспекции Министерства Российской Федерации по налогам и сборам по Советскому району г. Волгограда по своевременному возврату переплаты НДС; обязании возместить переплату по НДС при пересечении товаров через таможенную границу Российской Федерации путем возврата на расчетный счет в сумме 324926,35 руб.; о взыскании материального ущерба в сумме 611548,1 руб. и морального вреда в сумме 500000 руб.

Решением от 12 марта 2003 г. Арбитражный суд Волгоградской области заявленные исковые требования удовлетворил частично, признаны неправомерными действия Налоговой инспекции по несвоевременному возврату ЗАО "Фройндшафт" из федерального бюджета суммы налога на добавленную стоимость, уплаченную в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации, в размере 84838 руб. по решению от 29 октября 2002 г. N 76-к, обязал налоговый орган возместить из бюджета налог на добавленную стоимость в размере 109389 руб.

Постановлением апелляционной инстанции от 29-30 апреля 2003 г. решение суда первой инстанции от 12 марта 2003 г. изменено, в удовлетворении исковых требования ЗАО "Фройндшафт" в части возмещения из федерального бюджета сумм налога на добавленную стоимость в размере 109389 руб. отказано, в остальной части решение суда оставлено без изменения.

Не согласившись с вынесенными судебными актами, ОАО "Фройндшафт" обратилось в Федеральный арбитражный суд Поволжского округа с кассационной жалобой, в которой просит их отменить, принять новый судебный акт по делу, ссылаясь на нарушение его прав в части отказа во взыскании упущенной выгоды и морального ущерба, а также в необоснованном отказе в возмещении из федерального бюджета суммы налога на добавленную стоимость в размере 109389 руб., уплаченной в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации.

Судебная коллегия кассационной инстанции, изучив материалы дела, обсудив доводы кассационной жалобы и проверив правильность применения судом первой и апелляционной инстанций норм материального и процессуального права, нашла кассационную жалобу не подлежащей удовлетворению по следующим основаниям - при рассмотрении дела предыдущими инстанциями суды необоснованно не принимали во внимание как материалы дела, так и норма материального права в области налогового законодательства.

Согласно п. 1 ст. 35 Налогового кодекса Российской Федерации налоговые и таможенные органы несут ответственность за убытки, причиненные налогоплательщикам вследствие своих неправомерных действий (решений) или бездействия, а равно неправомерных действий (решений) или бездействия должностных лиц и других работников указанных органов при исполнении ими служебных обязанностей.

Предъявленные налогоплательщиком материальный ущерб, упущенная выгода и моральный ущерб не возникли вследствие неправомерных действий (решений) или бездействия налогового органа, а составляют расходы, связанные с предпринимательской деятельностью налогоплательщика.

Следовательно, судами обоснованно сделан вывод о том, что отсутствует причинная связь между действиями налогового органа по невозврату сумм налога на добавленную стоимость по авансовым платежам и невозможностью реализовать семь комбайнов по договору N 5 от 7 октября 2002 г. с Крестьянским хозяйством Штепо А.В.

Согласно п. 1 ст. 288 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации основаниями для изменения или отмены решения, Постановления арбитражного суда первой и апелляционной инстанций являются несоответствие выводов суда, содержащихся в решении, Постановлении, фактическим обстоятельствам дела, установленным арбитражным судом первой и апелляционной инстанций, и имеющимся в деле доказательствам, нарушение либо неправильное применение норм материального права или норм процессуального права.

Суд постановил: решение от 12 марта 2003 г. и Постановление апелляционной инстанции от 29-30 апреля 2003 г. Арбитражного суда Волгоградской области по делу N А12-15531/02-С29 оставить без изменения, кассационную жалобу Закрытого акционерного общество "Фройндшафт", г. Волгоград, - без удовлетворения[[36]](#footnote-36).

Таким образом, убытки, причиненные налогоплательщикам, плательщикам сборов, налоговым агентам и другим участникам налоговых правоотношений в результате неправомерных решений или действий (бездействия) налоговых и таможенных органов, а также их должностных лиц и других работников, возмещаются за счет средств федерального бюджета (абз. 2 п. 1 ст. 35 НК РФ). Согласно п. 10 ст. 158 Бюджетного кодекса РФ по искам о возмещении вреда, причиненного незаконными решениями и действиями (бездействием) соответствующих должностных лиц и органов, по ведомственной принадлежности в суде от имени казны РФ выступает главный распорядитель средств федерального бюджета. Для налоговых органов главным распорядителем средств федерального бюджета является ФНС России, для таможенных органов - ФТС России.

Вред, причиненный налогоплательщикам правомерными действиями (решениями) налоговых органов, таможенных органов, должностных лиц и других работников этих органов, возмещению не подлежит, за исключением случаев, предусмотренных законом (п. 3 ст. 1064 ГК РФ).

3. В соответствии с пунктом 3 статьи 35 Налогового кодекса РФ за неправомерные действия или бездействие должностные лица и другие работники органов, указанных в пункте 1 настоящей статьи, несут ответственность в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Согласно ст. 12 Закона РФ от 21 марта 1991 г. N 943-1 "О налоговых органах Российской Федерации" за невыполнение или ненадлежащее выполнение должностными лицами налоговых и финансовых органов своих должностных обязанностей они привлекаются к дисциплинарной, материальной и уголовной ответственности в соответствии с действующим законодательством.

Также в области налогообложения должностные лица налоговых органов могут нести административную ответственность - согласно положениям Кодекса РФ об административных правонарушениях.

Аналогично и должностные лица таможенных органов могут быть привлечены к дисциплинарной, материальной, административной или уголовной ответственности.

Итак, обратимся к рассмотрению отдельных видов ответственности должностных лиц налоговых и финансовых органов:

Первым видом является дисциплинарная ответственность должностных лиц налоговых и финансовых органов.

Должностные лица налоговых органов, являясь государственными гражданскими служащими, несут дисциплинарную ответственность в соответствии с положениями Федерального закона от 27 июля 2004 г. N 79-ФЗ[[37]](#footnote-37). Согласно ч. 1 ст. 57 указанного Закона за совершение дисциплинарного проступка, т.е. за неисполнение или ненадлежащее исполнение гражданским служащим по его вине возложенных на него должностных обязанностей, представитель нанимателя имеет право применить следующие дисциплинарные взыскания:

- замечание;

- выговор;

- предупреждение о неполном должностном соответствии;

- освобождение от замещаемой должности гражданской службы;

- увольнение с гражданской службы по основаниям, установленным п. 2, подп. "а"-"г" п. 3, п.п. 5 и 6 ч. 1 ст. 37 данного Закона.

Основаниями для этого являются:

Во-первых, неоднократное неисполнение гражданским служащим без уважительных причин должностных обязанностей, если он уже имеет дисциплинарное взыскание (п. 2 ч. 1 ст. 37 Закона).

Во-вторых, однократное грубое нарушение гражданским служащим своих должностных обязанностей:

- прогул (отсутствие на служебном месте без уважительных причин более четырех часов подряд в течение служебного дня);

- появление на службе в состоянии алкогольного, наркотического или иного токсического опьянения;

- разглашение сведений, составляющих государственную и иную охраняемую федеральным законом тайну, и служебной информации, ставших известными гражданскому служащему в связи с исполнением им должностных обязанностей;

- совершение по месту службы хищения (в т.ч. мелкого) чужого имущества, растраты, умышленного уничтожения или повреждения такого имущества, установленных вступившим в законную силу приговором суда или постановлением органа, уполномоченного рассматривать дела об административных правонарушениях (п.п. "а"-"г" п. 3 ч. 1 ст. 37 Закона).

В-третьих, принятие гражданским служащим, замещающим должность гражданской службы категории "руководители", необоснованного решения, повлекшего за собой нарушение сохранности имущества, неправомерное его использование или иное нанесение ущерба имуществу государственного органа (п.п. 5 п. 1 ст. 37 Закона).

В-четвертых, однократное грубое нарушение гражданским служащим, замещающим должность гражданской службы категории "руководители", своих должностных обязанностей, повлекшее за собой причинение вреда государственному органу и (или) нарушение законодательства РФ (п.п. 6 ч. 1 ст. 37 Закона).

За каждый дисциплинарный проступок может быть применено только одно дисциплинарное взыскание (ч. 2 ст. 57 Закона).

До применения дисциплинарного взыскания представитель нанимателя должен затребовать от гражданского служащего объяснение в письменной форме. В случае отказа гражданского служащего дать такое объяснение составляется соответствующий акт. Однако отказ гражданского служащего от дачи объяснения в письменной форме не является препятствием для применения дисциплинарного взыскания.

Перед применением дисциплинарного взыскания по решению представителя нанимателя или письменному заявлению гражданского служащего проводится служебная проверка, в ходе которой должны быть полностью, объективно и всесторонне установлены:

- факт совершения гражданским служащим дисциплинарного проступка;

- вина гражданского служащего;

- причины и условия, способствовавшие совершению гражданским служащим дисциплинарного проступка;

- характер и размер вреда, причиненного гражданским служащим в результате дисциплинарного проступка;

- обстоятельства, послужившие основанием для письменного заявления гражданского служащего о проведении служебной проверки (ч. 2 ст. 59 Закона).

Служебная проверка должна быть завершена не позднее чем через 1 месяц со дня принятия решения о ее проведении. При этом гражданский служащий, в отношении которого проводится служебная проверка, на время проведения проверки может быть отстранен от замещаемой должности гражданской службы с сохранением на этот период денежного содержания по замещаемой должности гражданской службы. Временное отстранение гражданского служащего от замещаемой должности гражданской службы производится представителем нанимателя, назначившим служебную проверку (ч. 7 ст. 59 Закона).

Гражданский служащий, в отношении которого проводится служебная проверка, имеет право (ч. 8 ст. 59 Закона):

- давать устные или письменные объяснения, представлять заявления, ходатайства и иные документы;

- обжаловать решения и действия (бездействие) гражданских служащих, проводящих служебную проверку, представителю нанимателя, назначившему ее;

- ознакомиться по окончании служебной проверки с письменным заключением и другими материалами по результатам проверки, если это не противоречит требованиям неразглашения сведений, составляющих государственную и иную охраняемую федеральным законом тайну.

Результаты служебной проверки оформляются в виде письменного заключения, в котором указываются, во-первых, факты и обстоятельства, установленные в ходе проверки, и, во-вторых, предложение проверяющих о применении к гражданскому служащему дисциплинарного взыскания или же о неприменении к нему дисциплинарного взыскания (ч. 9 ст. 59 Закона).

При применении дисциплинарного взыскания учитываются тяжесть совершенного гражданским служащим дисциплинарного проступка, степень его вины, обстоятельства, при которых совершен дисциплинарный проступок, и предшествующие результаты исполнения гражданским служащим своих должностных обязанностей.

Применяется дисциплинарное взыскание непосредственно после обнаружения дисциплинарного проступка, но не позднее 1 месяца со дня его обнаружения (не считая периода временной нетрудоспособности гражданского служащего, пребывания его в отпуске, других случаев отсутствия его на службе по уважительным причинам, а также времени проведения служебной проверки). В любом случае дисциплинарное взыскание не может быть применено позднее 6 месяцев со дня совершения дисциплинарного проступка, а по результатам проверки финансово-хозяйственной деятельности или аудиторской проверки - позднее 2 лет со дня совершения дисциплинарного проступка. В эти сроки не включается, однако, время производства по уголовному делу.

Копия акта о применении дисциплинарного взыскания с указанием оснований его применения вручается гражданскому служащему под расписку в течение 5 дней со дня издания соответствующего акта.

Гражданский служащий вправе обжаловать дисциплинарное взыскание в письменной форме в комиссию государственного органа по служебным спорам или в суд.

Если в течение 1 года со дня применения дисциплинарного взыскания гражданский служащий не подвергнут новому дисциплинарному взысканию, то он считается не имеющим дисциплинарного взыскания. Представитель нанимателя вправе снять с гражданского служащего дисциплинарное взыскание и до истечения 1 года со дня его применения по собственной инициативе, по письменному заявлению гражданского служащего или по ходатайству его непосредственного руководителя (ч.ч. 3-9 ст. 58 Закона).

**Помимо дисциплинарной ответственности сотрудники налоговых и финансовых органов несут материальную ответственность.**

Материальную ответственность должностные лица и другие работники налоговых и таможенных органов несут перед тем налоговым или таможенным органом, с которым они связаны трудовым договором.

В соответствии с положениями Трудового кодекса РФ (ТК РФ) материальная ответственность стороны трудового договора наступает за ущерб, причиненный ею другой стороне этого договора в результате ее виновного противоправного поведения (действий или бездействия). Каждая из сторон трудового договора обязана доказать размер причиненного ей ущерба.

Согласно ст. 238 ТК РФ работник обязан возместить работодателю причиненный ему прямой действительный ущерб. Неполученные доходы (упущенная выгода) взысканию с работника не подлежат. Под прямым действительным ущербом понимается реальное уменьшение наличного имущества работодателя или ухудшение состояния указанного имущества (в т.ч. имущества третьих лиц, находящегося у работодателя, если работодатель несет ответственность за сохранность этого имущества), а также необходимость для работодателя произвести затраты либо излишние выплаты на приобретение, восстановление имущества либо на возмещение ущерба, причиненного работником третьим лицам.

За причиненный ущерб работник несет материальную ответственность в пределах своего месячного заработка, если иное не предусмотрено ТК РФ или иными федеральными законами (ст. 241 ТК РФ).

В случаях, указанных в ТК РФ и иных федеральных законах, работник несет полную материальную ответственность. Полная материальная ответственность работника состоит в его обязанности возмещать причиненный работодателю прямой действительный ущерб в полном размере (ст. 242 ТК РФ).

Согласно ст. 243 ТК РФ полная материальная ответственность работника наступает в случаях:

- когда в соответствии с Трудовым кодексом РФ или иными федеральными законами на работника возложена материальная ответственность в полном размере за ущерб, причиненный работодателю при исполнении работником трудовых обязанностей;

- недостачи ценностей, вверенных ему на основании специального письменного договора или полученных им по разовому документу;

- умышленного причинения ущерба;

- причинения ущерба в состоянии алкогольного, наркотического или иного токсического опьянения;

- причинения ущерба в результате преступных действий работника, установленных приговором суда;

- причинения ущерба в результате административного проступка, если таковой установлен соответствующим государственным органом;

- разглашения сведений, составляющих охраняемую законом тайну (государственную, служебную, коммерческую или иную), в случаях, предусмотренных федеральными законами;

- причинения ущерба не при исполнении работником трудовых обязанностей.

Полная материальная ответственность может быть установлена трудовым договором, заключаемым с заместителями руководителя организации или главным бухгалтером.

**Порядок взыскания ущерба с работника следующий:**

Взыскание с виновного работника суммы причиненного ущерба, не превышающей среднего месячного заработка, производится по распоряжению работодателя. Распоряжение может быть сделано не позднее одного месяца со дня окончательного установления работодателем размера причиненного работником ущерба.

Если месячный срок истек или работник не согласен добровольно возместить причиненный работодателю ущерб, а сумма причиненного ущерба, подлежащая взысканию с работника, превышает его средний месячный заработок, то взыскание может осуществляться только судом.

При несоблюдении работодателем установленного порядка взыскания ущерба работник имеет право обжаловать действия работодателя в суд.

Работник, виновный в причинении ущерба работодателю, может добровольно возместить его полностью или частично. По соглашению сторон трудового договора допускается возмещение ущерба с рассрочкой платежа. В этом случае работник представляет работодателю письменное обязательство о возмещении ущерба с указанием конкретных сроков платежей.

При увольнении работника, который дал письменное обязательство о добровольном возмещении ущерба, но отказался его возместить, непогашенная задолженность взыскивается в судебном порядке.

С согласия работодателя работник может передать ему для возмещения причиненного ущерба равноценное имущество или исправить поврежденное имущество. Возмещение ущерба производится независимо от привлечения работника к дисциплинарной, административной или уголовной ответственности за действия или бездействие, которыми причинен ущерб работодателю (ст. 248 ТК РФ). При этом необходимо отметить, что работодатель имеет право с учетом конкретных обстоятельств, при которых был причинен ущерб, полностью или частично отказаться от его взыскания с виновного работника (ст. 240 ТК РФ). Также и орган по рассмотрению трудовых споров может с учетом степени и формы вины, материального положения работника и других обстоятельств снизить размер ущерба, подлежащий взысканию с работника. Однако снижение размера ущерба, подлежащего взысканию с работника, не производится, если ущерб причинен преступлением, совершенным в корыстных целях (ст. 250 ТК РФ).

При определенных обстоятельствах материальная ответственность работника исключается вообще. Такими обстоятельствами, исключающими материальную ответственность работника, согласно ст. 239 ТК РФ, являются:

- непреодолимая сила;

- нормальный хозяйственный риск;

- крайняя необходимость;

- необходимая оборона;

- неисполнение работодателем обязанности по обеспечению надлежащих условий для хранения имущества, вверенного работнику.

**Третьим видом ответственности должностных лиц налоговых и финансовых органов является административная ответственность.**

Правовую основу привлечения должностных лиц налоговых и таможенных органов к административной ответственности за неправомерные действия или бездействие в сфере налогообложения составляет КоАП РФ[[38]](#footnote-38).

Согласно ст. 2.4 КоАП РФ должностное лицо подлежит административной ответственности в случае совершения им административного правонарушения в связи с неисполнением либо ненадлежащим исполнением своих служебных обязанностей. При этом под должностным лицом для целей привлечения к административной ответственности следует понимать лицо, постоянно, временно или в соответствии со специальными полномочиями осуществляющее функции представителя власти, т.е. наделенное в установленном законом порядке распорядительными полномочиями в отношении лиц, не находящихся в служебной зависимости от него, а равно лицо, выполняющее организационно-распорядительные или административно-хозяйственные функции в государственных органах, органах местного самоуправления, государственных и муниципальных организациях, а также в Вооруженных Силах РФ, других войсках и воинских формированиях РФ.

Организационно-распорядительные функции реализуются в сфере подчиненности одних лиц другим, т.е. выполняются начальником в процессе его взаимоотношений с подчиненными по службе. Они включают в себя, например, подбор и расстановку кадров, организацию труда и службы подчиненных, поддержание дисциплины, применение мер поощрения и наложение дисциплинарных взысканий. Административно-хозяйственные функции представляют собой полномочия по управлению и распоряжению имуществом и денежными средствами, находящимися на балансе и банковских счетах органов и учреждений, воинских частей и военных учреждений, по принятию решений о начислении заработной платы и премий, по осуществлению контроля за движением материальных ценностей, определению порядка их хранения и т.д. Данные определения организационно-распорядительных и административно-хозяйственных функций отсутствуют в КоАП РФ. Они приведены в п. 3 Постановления Пленума ВС РФ от 10 февраля 2000 г. N 6[[39]](#footnote-39)

Однако, в связи с тем, что трактовка понятия должностного лица по Уголовному кодексу РФ[[40]](#footnote-40) (примечание 1 к ст. 285 УК РФ) аналогична трактовке понятия должностного лица по ст. 2.4 КоАП РФ, указанные определения организационно-распорядительных и административно-хозяйственных функций применимы не только в уголовном, но и в административном праве. То же и с трактовкой термина "представитель власти".

В соответствии со ст. 2.4 КоАП РФ представитель власти - это должностное лицо, "наделенное в установленном законом порядке распорядительными полномочиями в отношении лиц, не находящихся в служебной зависимости от него". В УК РФ подобное определение содержится в примечании к ст. 318 УК РФ, которое надлежит рассматривать в совокупности с уже указанным примечанием 1 к ст. 285 УК РФ.

Согласно примечанию к ст. 318 УК РФ представителем власти признается "должностное лицо правоохранительного или контролирующего органа, а также иное должностное лицо, наделенное в установленном законом порядке распорядительными полномочиями в отношении лиц, не находящихся от него в служебной зависимости". Данное определение представителя власти имеет значительное сходство с определением должностного лица, приведенным в примечании 1 к ст. 285 УК РФ: представителем власти признается должностное лицо, а должностное лицо - это лицо, осуществляющее (среди прочего) функции представителя власти, или, иначе говоря, функции должностного лица.

В известной степени подобная нечеткость законодательных дефиниций нивелируется разъяснениями Верховного Суда РФ. Так, согласно п. 2 уже упомянутого Постановления Пленума ВС РФ от 10 февраля 2000 г. N 6 к представителям власти следует относить, в частности, лиц, осуществляющих исполнительную власть, а также работников государственных надзорных или контролирующих органов, наделенных в установленном законом порядке распорядительными полномочиями в отношении лиц, не находящихся от них в служебной зависимости, либо правом принимать решения, обязательные для исполнения гражданами, а также организациями, независимо от их ведомственной подчиненности (например, наделенные соответствующими полномочиями работники налоговых и таможенных органов). Безусловно, данное разъяснение ВС РФ значимо и в уголовном, и в административном праве.

Согласно ст. 2.4 КоАП РФ и примечанию 1 к ст. 285 УК РФ функции всех указанных выше видов (функции представителя власти, организационно-распорядительные и административно-хозяйственные) могут осуществляться постоянно, временно или по специальному полномочию. Постоянное осуществление функций предполагает занятие лицом определенной должности - по выборам, по назначению. Временное осуществление функций - также замещение определенной должности, но только по назначению и на конкретный, как правило, непродолжительный срок. Осуществление функций по специальному полномочию означает, что лицо выполняет определенные функции, возложенные на него (без замещения должности) законом, иным нормативным актом, приказом или распоряжением вышестоящего должностного лица либо уполномоченным на то органом или должностным лицом (например, стажеры налоговых и таможенных органов). Такие функции могут осуществляться в течение конкретно обозначенного периода времени или для выполнения заранее указанного объема работы, либо они могут носить разовый характер.

При этом при привлечении к любому виду ответственности (будь то дисциплинарная, административная или уголовная) необходимо учитывать следующее. Должностное лицо может нести ответственность по службе только при условии, что должностные функции были возложены на данное лицо в установленном законом порядке и только в пределах предоставленных ему прав и возложенных на него обязанностей.[[41]](#footnote-41)

Однако вернемся к административной ответственности должностных лиц налоговых и финансовых органов.

В сфере налогообложения должностными лицами указанных органов могут быть совершены следующие административные правонарушения:

- отказ в предоставлении гражданину информации (ст. 5.39 КоАП РФ);

- разглашение информации с ограниченным доступом (ст. 13.14 КоАП РФ);

- невыполнение законных требований члена Совета Федерации или депутата Государственной Думы (ст. 17.1 КоАП РФ);

- воспрепятствование деятельности Уполномоченного по правам человека в Российской Федерации (ст. 17.2 КоАП РФ);

- неисполнение распоряжения судьи или судебного пристава (ст. 17.3 КоАП РФ);

- непринятие мер по частному определению суда или по представлению судьи (ст. 17.4 КоАП РФ).

Вместе с тем следует отметить, что все вышеперечисленные составы административных правонарушений имеют общий характер.

Составов, специально посвященных административным правонарушениям должностных лиц налоговых и таможенных органов, КоАП РФ в настоящее время не содержит. То же можно сказать и о положениях УК РФ в части уголовной ответственности должностных лиц налоговых органов (см. вопрос 64). В связи с этим в последний год налоговым подкомитетом Государственной Думы РФ ведется активная работа по дополнению КоАП РФ и УК РФ статьями, предусматривающими ответственность должностных лиц налоговых и таможенных органов за вынесение заведомо незаконного решения, превышение своих должностных полномочий.

Так, предлагается дополнить КоАП РФ статьей об ответственности за невыполнение или ненадлежащее выполнение должностным лицом налогового, таможенного, антимонопольного органов своих служебных обязанностей. За совершение указанного деяния предусматривается взимание административного штрафа в размере от 10 до 30 МРОТ.

И последним видом ответственности является уголовная ответственность должностных лиц налоговых и финансовых органов.

Уголовная ответственность к должностным лицам налоговых и таможенных органов применяется в общем порядке и на общих основаниях, предусмотренных Уголовным кодексом РФ.

В сфере налогообложения должностные лица налоговых и таможенных органов могут быть привлечены к уголовной ответственности за совершение таких преступлений, как:

- незаконные получение и разглашение сведений, составляющих коммерческую, налоговую или банковскую тайну (ст. 183 УК РФ);

- разглашение государственной тайны (ст. 283 УК РФ);

- утрата документов, содержащих государственную тайну (ст. 284 УК РФ);

- злоупотребление должностными полномочиями (ст. 285 УК РФ);

- превышение должностных полномочий (ст. 286 УК РФ);

- отказ в предоставлении информации Федеральному Собранию РФ или Счетной палате РФ (ст. 287 УК РФ);

- получение взятки (ст. 290 УК РФ);

- служебный подлог (ст. 292 УК РФ);

- халатность (ст. 293 УК РФ);

- неисполнение приговора суда, решения суда или иного судебного акта (ст. 315 УК РФ).

Необходимо отметить, что на сегодняшний день уголовное законодательство имеет направленность на привлечение к уголовной ответственности налогоплательщиков (плательщиков сборов, налоговых агентов).

Напротив, для должностных лиц налоговых органов нарушение закона, в т.ч. и уголовного, фактически ничего не значит.

В результате - полная безнаказанность работников налоговых органов на фоне причинения крупного ущерба налогоплательщику, нарушения нормального функционирования налоговых органов и подрыва их репутации.

Объясняется подобная ситуация во многом тем обстоятельством, что все вышеперечисленные преступления должностных лиц налоговых органов имеют общий характер и к тому же труднодоказуемы. Для сравнения: законодательства многих зарубежных государств предлагают более простой фактический состав: излишнее взимание налога рассматривается как посягательство на собственность налогоплательщика, особого рода хищение[[42]](#footnote-42). Нарушения налогового законодательства в составе уголовно наказуемых должностных преступлений предусмотрены в законодательстве Германии, Франции, Швейцарии, Дании, Норвегии, Эстонии, Турции, Китая, Кыргызстана.

В российском же Уголовном кодексе специальной статьи, посвященной уголовной ответственности должностных лиц налоговых органов за незаконное налогообложение, вымогательство налоговых платежей, нарушение процедуры предоставления налоговых льгот, неправомерные действия при осуществлении мероприятий налогового контроля и т.д., не содержится. Именно поэтому в последнее время в Госдуме РФ идет работа над важными поправками в Уголовный кодекс РФ. Депутаты предлагают установить персональную уголовную ответственность должностных лиц налоговых органов за умышленное причинение вреда налогоплательщику. В частности, предлагается ввести такой состав преступления, как вынесение заведомо незаконного решения о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения либо отказ в вынесении такого решения.

**Предложения депутатов и сенаторов по введению уголовной ответственности должностных лиц налоговых органов**

Предлагается дополнить Уголовный кодекс РФ следующими статьями:

Статья 199.3 УК РФ.

Преступление:

- Вынесение заведомо незаконного решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.;

- Те же действия, повлекшие крупный ущерб гражданину, организации или государству (свыше 1 млн. руб.).

Наказание:

- Штраф до 300 тыс. руб. или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период до 2 лет либо лишение свободы на срок до 4 лет;

- Лишение свободы на срок от 2 до 10 лет.

Статья 199.4 УК РФ.

Преступление:

- Совершение должностным лицом органов, осуществляющих налоговый контроль, действий, явно выходящих за пределы его полномочий и повлекших нарушение прав и законных интересов граждан и организаций;

- Те же действия, повлекшие крупный ущерб гражданину или организации (свыше 1 млн. руб.).

Наказание:

- Штраф до 80 тыс. руб. или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период до 6 месяцев, либо лишение права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до 5 лет, либо арест на срок от 4 до 6 месяцев, либо лишение свободы на срок до 4 лет;

- Штраф от 100 до 300 тыс. руб. или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от 1 года до 2 лет либо лишение свободы на срок до 7 лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до 3 лет или без такового.

Если данные поправки будут утверждены, в вопросе уголовной ответственности налогоплательщиков и налоговых органов наступит некая "зеркальность". В то же время нельзя утверждать, что в случае введения в УК РФ новых составов преступлений улучшится качество налогового администрирования. Это признают и сами разработчики законопроекта.

В настоящее время необходимо реформирование всей системы принципов государственной службы.

Так, следует закрепить принцип добросовестности (запрет злоупотребления правом) государственных служащих в любой сфере деятельности, в т.ч. и при осуществлении налогового контроля.

По словам судьи Конституционного Суда РФ Г.А. Гаджиева, "нельзя забывать, что понятие добросовестности должно распространяться и на налоговые органы. Суды при рассмотрении дел должны проверять не только добросовестность налогоплательщика, но проверять, не допускают ли налоговые инспекции так называемую полицейскую шикану, то есть не злоупотребляют ли своими должностными полномочиями. Именно по этим причинам о добросовестности нужно говорить как об общей концепции развития налогового права"[[43]](#footnote-43).

**Заключение**

Итак, мы рассмотрели роль и значение налоговых и финансовых органов в обеспечении экономической безопасности государства, правовую основу, а также права и обязанности налоговых и финансовых органов РФ.

В настоящее время вектор развития российской государственности повернулся в сторону централизации и сосредоточения власти. В этом же духе выдержана и реформа налоговых органов. В идеологии текущей административной реформы предусматривается укрупнение министерств и ведомств с параллельным уменьшением штата. Таким образом, Министерство по налогам и сборам РФ стало Федеральной налоговой службой в рамках Министерства финансов РФ.

На Минфин возложены функции по координации и контролю деятельности находящейся в его ведении Федеральной налоговой службы. Это закреплено в Указе Президента Российской Федерации от 09.03.2004 № 314 «О системе и структуре федеральных органов исполнительной власти», которым МНС России преобразовано в Федеральную налоговую службу, а также Постановлениями Правительства от 07.04.2004 № 185 «Вопросы Министерства финансов Российской Федерации» и от 30.06.2004 № 329 «О Министерстве финансов Российской Федерации».

Конкретно, Минфин будет определять план работы и показатели деятельности службы. Это поступление налогов, размер задолженности, эффективность проверочных мероприятий и т. д. Соответственно ФНС будет представлять в министерство отчет об исполнении. Минфин вправе давать поручения налоговой службе, отменять решение, принятое ФНС, если оно противоречит законодательству.

Можно ожидать, что освобожденный от законотворческой деятельности ФНС будет выполнять свои прямые функции более эффективно. Разделение полномочий между ФНС и Минфином обещает улучшить контроль деятельности налоговых органов. Минфин обещает меньше беспокоить налогоплательщиков инструкциями и разъяснительными письмами, а только когда будут вноситься поправки в законодательство или когда это действительно потребуется. Все это, по мнению представителей власти, будет способствовать дальнейшему улучшению налоговой сферы нашей страны, к общей пользе государства и налогоплательщика.

Из всего вышеизложенного можно сделать следующие выводы.

- Налоговые и финансовые органы действуют не разрозненно, а совместно, находятся в тесной взаимосвязи, взаимодействии и взаимозависимости и составляют единую систему.

- Единство системы налоговых и финансовых органов отражает единство их сущности как органов исполнительной власти, находящихся в административном соподчинении. Это единство органов обусловлено общностью их задач и функций, которые они призваны осуществлять. Для всех органов устанавливается единый правовой режим их деятельности, и они нацелены на достижение общей главной цели - обеспечение законности и правопорядка в налоговой сфере.

- Главными задачами налоговых и финансовых органов являются контроль за соблюдением налогового законодательства, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет государственных налогов и других платежей, установленных законодательством Российской Федерации, а также валютный контроль, осуществляемый в соответствии с валютным законодательством Российской Федерации и принятыми в соответствии с ним нормативными правовыми актами органов валютного регулирования

**Список использованных источников и литературы**

I. Документы государственных и управленческих структур

1. "Конституция Российской Федерации" (принята всенародным голосованием 12.12.1993) // "Российская газета", № 237, 25.12.1993

2. Закон РФ от 21 марта 1991 г. № 943-I "О налоговых органах Российской Федерации" // Ведомости Съезда народных депутатов РФ и ВС РФ от 11 апреля 1991 г., № 15, ст. 492

3. Налоговый кодекс Российской Федерации (Часть первая) от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ // "Российская газета" от 6 августа 1998 г.

4. Указ Президента РФ от 8 декабря 1992 г. № 1556 "О федеральном казначействе» // "Российские вести", 1992 г., № 113

5. Указ Президента РФ от 23 декабря 1998г.№ 1635 «О Министерстве Российской Федерации по налогам и сборам»// СЗ РФ. 1998г. № 52. ст. 6393

6. Постановление Правительства РФ от 6 марта 1998 г. № 273 "Об утверждении Положения о Министерстве финансов Российской Федерации" // "Российская газета" от 19 марта 1998 г.

7. Постановление Правительства РФ от 6 марта 1998 г. № 276 "О Департаменте государственного финансового контроля и аудита Министерства финансов Российской Федерации"// Собрание законодательства РФ от 9 марта1998 г., № 10, ст. 1204

8. Постановление Правительства РФ от 6 августа 1998 г. № 888 "О территориальных контрольно-ревизионных органах Министерства финансов Российской Федерации"// "Российская газета" от 15 августа 1998 г.

9. Постановление Правительства РФ от 27.02.1999 № 254 (ред. от 01.02.2001) «Вопросы Министерства Российской Федерации по налогам и сборам»// "Собрание законодательства РФ", 15.03.1999, № 11, ст. 1299.

10. Постановление Правительства РФ от 12.08.2000 № 592 «О взаимодействии Правительства РФ и федеральных органов исполнительной власти с полномочными представителями Президента РФ в федеральных округах и схеме размещения территориальных органов федеральных органов исполнительной власти»// "Российская газета", № 162, 22.08.2000

11. Постановление Правительства РФ от 23 августа 2000 г. № 624 "Вопросы Министерства финансов Российской Федерации" // Собрание законодательства РФ от 28 августа 2000 г., № 35, ст. 3592

12. Постановление Правительства РФ от 16 октября 2000 г. № 783 "Об утверждении Положения о Министерстве Российской Федерации по налогам и сборам"// Собрание законодательства РФ от 23 октября 2000 г., № 43, ст. 4242

13. Постановление Правительства РФ от 16 октября 2003 г. N 630 "О Едином государственном реестре индивидуальных предпринимателей, Правилах хранения в единых государственных реестрах юридических лиц и индивидуальных предпринимателей документов (сведений) и передачи их на постоянное хранение в государственные архивы, а также о внесении изменений и дополнений в постановления Правительства Российской Федерации от 19 июня 2002 г. N 438 и 439"// “Российская газета”, №321, 22.10.2003.

14. Постановление Правительства РФ от 30 сентября 2004 г. N 506 "Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе"// Собрание законодательства РФ от 3 октября 2004 г., №65, ст. 5676

15. Приказ ФНС РФ от 21.05.99 № ГБ-3-20/150 (ред. от 09.06.99) "О системе органов министерства Российской Федерации по налогам и сборам и его подведомственных организациях"// "Нормативные акты по финансам, налогам, страхованию и бухгалтерскому учету", № 8, 1999.

16. Приказ Минфина РФ от 14.04.2000 № 42н «Об утверждении инструкции проведения ревизии и проверки контрольно-ревизионными органами Министерства финансов Российской Федерации»// "Финансовая газета", № 23, 2000

17. Приказ ФНС РФ от 24.08.2000 № БГ-3-20/307 "Об утверждении положения и типовой структуры межрегиональной инспекции МНС России по Федеральному округу» // "Нормативные акты по финансам, налогам, страхованию и бухгалтерскому учету", №12, 2000

18. Приказ Минфина РФ от 9.08.2005 N 101н "Об утверждении Положений о территориальных органах Федеральной налоговой службы"» // "Нормативные акты по финансам, налогам, страхованию и бухгалтерскому учету", №11, 2005

II. Учебная и научная литература

19. Алексеев С.С. "Проблемы теории права". Свердловск, 1972. Т. 1.

20. Бабаева Б.К. Государственная налоговая служба. – М: ЮНИТИ, 1995.

21. Борисов А.Н. "Налоговые проверки, или как защитить свои права"/ЗАО Юстицинформ, 2005.

22. Грачева Е.Ю. Налоговое право. Вопросы и ответы: Учебное пособие. - М. ИНФРА-М 2001.

23. Демин А.В. Налоговое право России: Учебное пособие. РУМЦ ЮО, 2006.

Демин А.В. "Принцип законности налогообложения: содержание, проблемы, тенденции". – М., ИНФРА-М, 2001.

24. Правоохранительные органы Российской Федерации: Учебник /под ред В.П. Божьева. 3-е изд, - М.: Спарк, 1999.

25. Усанов В.Е, Хмелевский С.В. Конституционное (государственное) право Рос-сийской Федерации: Учебник / Под общ ред. д.ф.н. Хмелевской С.А., к.ф.н. Хмелев-ского С.В.- М.: ПЕР СЭ, 2003.

26. Финансы и кредит: Учебник / Под ред. проф. М.В. Романовского, проф. Г.Н, Белоглазовой. – М.: Юрайт-Издат, 2004

27. Финансовое право. Учебник. Ответственный редактор Н.И. Химичева.- М.: Издательство БЕК, 1995.

III. Периодическая печать

28. Бакаев А.С. Регулирование бухгалтерского учета: роль государства и профессионального сообщества. Бухгалтерский учет. 2005. N 1

29. Вестник ФАС 2003. N 12.

30. Воробьева В.С. МНС России // Налоги. 2003. - №22.

31. Воронцов Л.Д. Письменные разъяснения чиновников: инструкция по применению//Главбух, 2004, N 21.

32. Гаджиев Г.А. У нас огромный поток жалоб налогоплательщиков, и он вряд ли уменьшится в обозримом будущем//Российский налоговый курьер. 2004. N 24.

33. Конституционный формат налоговых споров (Окончание)//"Налоговые споры: теория и практика", 2006, N 12.

34. Смирных С.Е. "Вопросы реализации права налогоплательщиков на получение достоверной информации о налогах и сборах"//Право и политика, 2006, N 7.

35. Стеркин Ф. М., Николаев К. Н. Налоговый кодекс: все, что вы должны государству // Деньги. 1997. Май (№18).

36. Стрельников В.В. Налоговые органы злоупотребляют правом//Налоговед. 2005. N 4

37. Огиренко Е.А. Какими разъяснениями чиновников пользоваться в 2007 году.//Главбух, 2006, N 24.

IV. Ресурсы интернет

38. Интервью с С.Г. Пепеляевым, управляющим партнером юридической компании "Пепеляев, Гольцблат и партнеры"//Интернет-издание GAAP.ru (http://www.gaap.ru).

39. Цели и задачи структурных подразделений центрального аппарата Министер-ства РФ по налогам и сборам (опубликовано 2 апреля 20004) Министерство РФ по налогам и сборам www.nalog.ru

40. Постановления ФАС Уральского округа от 31.01.2005 дело N Ф09-6081/04АК; ФАС Московского округа от 14.01.2005 дело N КА-А40/12562-04; ФАС Центрального округа от 21.12.2004 дело N А09-8064/04-16) // www.garant.ru.

41. Приказ МНС РФ от 18.05.99 № ГБ-3-34/140 «Об утверждении положения о межрегиональной государственной налоговой инспекции по оперативному контролю проблемных налогоплательщиков».//www.garant.ru

42. Приказ Федеральной налоговой службы от 1 декабря 2006 г. N САЭ-3-19/825@ "Об утверждении форм требования об уплате налога, сбора, пени, штрафа, документа о выявлении недоимки у налогоплательщика (плательщика сборов) или налогового агента, а также документов, используемых налоговыми органами при применении обеспечительных мер и мер принудительного взыскания задолженности по обязательным платежам в бюджетную систему Российской Федерации".//www.garant.ru

43. Федеральный закон от 10 декабря 2003 г. N 173-ФЗ "О валютном регулировании и валютном контроле". Принят Государственной Думой 21 ноября 2003 года. Одобрен Советом Федерации 26 ноября 2003 года//www.garant.ru

44. Федеральный закон от 27 июля 2006 г. N 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" (с изменениями от 30 декабря 2006 г.). Принят Государственной Думой 7 июля 2006 года. Одобрен Советом Федерации 14 июля 2006 года.//www.garant.ru.

1. # Налоговый кодекс Российской Федерации часть первая от 31 июля 1998 г. N 146-ФЗ (с изм. и доп.)

   [↑](#footnote-ref-1)
2. # Закон РФ от 21 марта 1991 г. N 943-I "О налоговых органах Российской Федерации" (с изм. и доп.)

   [↑](#footnote-ref-2)
3. # Постановление Правительства РФ от 30 сентября 2004 г. N 506 "Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе"

   [↑](#footnote-ref-3)
4. Конституция РФ, статья 72 (пункт и, н). Принята на всенародном голосовании 12 декабря 1993 года. [↑](#footnote-ref-4)
5. Закон РФ от 21 марта 1991 г. N 943-I "О налоговых органах Российской Федерации" (с изм. и доп.) [↑](#footnote-ref-5)
6. Постановление Правительства РФ от 30 сентября 2004 г. N 506 "Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе" [↑](#footnote-ref-6)
7. # Приказ Минфина РФ от 9 августа 2005 г. N 101н "Об утверждении Положений о территориальных органах Федеральной налоговой службы"

   [↑](#footnote-ref-7)
8. Федеральный закон от 10 декабря 2003 г. N 173-ФЗ "О валютном регулировании и валютном контроле". Принят Государственной Думой 21 ноября 2003 года. Одобрен Советом Федерации 26 ноября 2003 года [↑](#footnote-ref-8)
9. Статья: Конституционный формат налоговых споров (Окончание)//"Налоговые споры: теория и практика", 2006, N 12. [↑](#footnote-ref-9)
10. Демин А.В. "Принцип законности налогообложения: содержание, проблемы, тенденции", 2001. [↑](#footnote-ref-10)
11. Алексеев С.С. "Проблемы теории права". Свердловск, 1972. Т. 1. С. 104. [↑](#footnote-ref-11)
12. НК РФ, статья № 31. [↑](#footnote-ref-12)
13. # Федеральный закон от 27 июля 2006 г. N 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" (с изменениями от 30 декабря 2006 г.). Принят Государственной Думой 7 июля 2006 года. Одобрен Советом Федерации 14 июля 2006 года.

    [↑](#footnote-ref-13)
14. # Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30 декабря 2001 г. N 195-ФЗ.

    [↑](#footnote-ref-14)
15. Постановления ФАС Уральского округа от 31.01.2005 дело N Ф09-6081/04АК; ФАС Московского округа от 14.01.2005 дело N КА-А40/12562-04; ФАС Центрального округа от 21.12.2004 дело N А09-8064/04-16) [↑](#footnote-ref-15)
16. # Письмо ЦБР от 10 июня 2004 г. N 64-Т "О порядке направления налоговыми органами мотивированных запросов в кредитные организации".

    [↑](#footnote-ref-16)
17. # Федеральный закон от 2 декабря 1990 г. N 395-I "О банках и банковской деятельности".

    [↑](#footnote-ref-17)
18. # Закон РФ от 21 марта 1991 г. N 943-I "О налоговых органах Российской Федерации".

    [↑](#footnote-ref-18)
19. Постановления ФАС ПО от 28.04.2005 N А55-14810/2004-43, ФАС ВВО от 22.02.2005 N А79-6695/2004-СК1-6593, от 29.11.2004 N А79-3216/2004-СК1-3262, от 18.08.2003 N А38-1130-14/128-03 [↑](#footnote-ref-19)
20. # Федеральный закон от 8 августа 2001 г. N 128-ФЗ "О лицензировании отдельных видов деятельности"

    [↑](#footnote-ref-20)
21. # Приказ Федеральной налоговой службы от 1 декабря 2006 г. N САЭ-3-19/825@ "Об утверждении форм требования об уплате налога, сбора, пени, штрафа, документа о выявлении недоимки у налогоплательщика (плательщика сборов) или налогового агента, а также документов, используемых налоговыми органами при применении обеспечительных мер и мер принудительного взыскания задолженности по обязательным платежам в бюджетную систему Российской Федерации".

    [↑](#footnote-ref-21)
22. # Федеральный закон от 27 июля 2006 г. N 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" (с изменениями от 30 декабря 2006 г.).

    [↑](#footnote-ref-22)
23. # Федеральный закон от 8 августа 2001 г. N 129-ФЗ "О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей"

    [↑](#footnote-ref-23)
24. # Постановление Правительства РФ от 30 сентября 2004 г. N 506 "Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе"

    [↑](#footnote-ref-24)
25. # Постановление Правительства РФ от 16 октября 2003 г. N 630 "О Едином государственном реестре индивидуальных предпринимателей, Правилах хранения в единых государственных реестрах юридических лиц и индивидуальных предпринимателей документов (сведений) и передачи их на постоянное хранение в государственные архивы, а также о внесении изменений и дополнений в постановления Правительства Российской Федерации от 19 июня 2002 г. N 438 и 439"

    [↑](#footnote-ref-25)
26. Смирных С.Е. "Вопросы реализации права налогоплательщиков на получение достоверной информации о налогах и сборах"//Право и политика, 2006, N 7. [↑](#footnote-ref-26)
27. # Федеральный закон от 29 июня 2004 г. N 58-ФЗ "О внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу некоторых законодательных актов Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию государственного управления"

    [↑](#footnote-ref-27)
28. # Приказ Федеральной налоговой службы от 9 ноября 2006 г. N САЭ-3-10/776@ "Об утверждении порядка доведения до налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов сведений об изменении реквизитов соответствующих счетов Федерального казначейства и иных сведений, необходимых для заполнения поручений на перечисление налогов, сборов, пеней и штрафов в бюджетную систему Российской Федерации"

    [↑](#footnote-ref-28)
29. # Письмо Федеральной налоговой службы от 6 июля 2006 г. N ШТ-6-19/680@ "О выдаче справки об исполнении обязанности по уплате налогов, сборов, страховых взносов, пеней налоговых санкций"

    [↑](#footnote-ref-29)
30. # Приказ Федеральной налоговой службы от 23 мая 2005 г. N ММ-3-19/206@ "Об утверждении Справки об исполнении налогоплательщиком обязанности по уплате налогов, сборов, страховых взносов, пеней и налоговых санкций и методических указаний по ее заполнению"

    [↑](#footnote-ref-30)
31. "Документы и комментарии", N 19, 03.10.2005 [↑](#footnote-ref-31)
32. # Письмо Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики Минфина РФ от 21 сентября 2004 г. N 03-02-07/39 "О компетенции налоговых органов в работе по разъяснению налогового законодательства"

    [↑](#footnote-ref-32)
33. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая, вторая, третья): в вопросах и ответах"/под ред. А.А. Ялбулганова. [↑](#footnote-ref-33)
34. 1 Л.Д. Воронцов. Письменные разъяснения чиновников: инструкция по применению//Главбух, 2004, N 21. [↑](#footnote-ref-34)
35. Е. Огиренко. Какими разъяснениями чиновников пользоваться в 2007 году.//Главбух, 2006, N 24. [↑](#footnote-ref-35)
36. Вестник ФАС 2003 N 12. [↑](#footnote-ref-36)
37. # Федеральный закон от 27 июля 2004 г. N 79-ФЗ "О государственной гражданской службе в РФ”

    [↑](#footnote-ref-37)
38. # Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30 декабря 2001 г. N 195-ФЗ

    [↑](#footnote-ref-38)
39. # Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 10 февраля 2000 г. N 6 "О судебной практике по делам о взяточничестве и коммерческом подкупе" (с изменениями от 6 февраля 2007 г.)

    [↑](#footnote-ref-39)
40. # Уголовный кодекс РФ от 13 июня 1996 г. N 63-ФЗ

    [↑](#footnote-ref-40)
41. Судебная практика Верховного Суда СССР. 1956. N 6. С. 12 [↑](#footnote-ref-41)
42. Интервью с С.Г. Пепеляевым, управляющим партнером юридической компании "Пепеляев, Гольцблат и партнеры"//Интернет-издание GAAP.ru (http://www.gaap.ru). [↑](#footnote-ref-42)
43. Гаджиев Г.А. У нас огромный поток жалоб налогоплательщиков, и он вряд ли уменьшится в обозримом будущем//Российский налоговый курьер. 2004. N 24. С. 12 [↑](#footnote-ref-43)