

**Министерство экономического развития и торговли  
Российской Федерации  
Государственное образовательное учреждение  
высшего профессионального образования  
«Красноярский государственный торгово-экономический  
институт»**

**М. И. Мигунова**

## **ЗАЩИТА ПРАВ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ**

*Допущено Учебно-методическим объединением по образованию  
в области финансов, учета и мировой экономики в качестве  
учебного пособия для студентов, обучающихся по специальности  
060500 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»,  
«Налоги и налогообложение»*

**Красноярск 2004**

УДК 351.71 (075.8)  
ББК 67.402я 73  
М 57

Рецензенты:  
кандидат экономических наук,  
директор Центра аудита и налогового консультирования  
И. В. ФЕДОРЕНКО;  
советник налоговой службы РФ 1 ранга,  
руководитель ИМНС России по г. Зеленогорску В. В. БЕЛЫХ

**Мигунова М. И.**

**М 57** Защита прав налогоплательщиков: учеб. пособие / М. И. Мигунова; Краснояр. гос. торг.-экон. ин-т.– Красноярск, 2004.– 68 с.

В учебном пособии рассмотрен порядок защиты прав налогоплательщиков при различных видах ответственности за налоговые правонарушения: финансовой, административной и уголовной; освещен порядок защиты прав налогоплательщиков в вышестоящий налоговый орган и судебные органы; впервые рассмотрен такой способ защиты, как возмещение убытков, причиненных неправомерными действиями контролирующих органов.

Учебное пособие предназначено студентам экономических специальностей всех форм обучения, профессиональным бухгалтерам, а также практическим работникам.

ISBN 5-98153-030-8

**УДК 351.71 (075.8)**  
**ББК 67.402я 73**

ISBN 5-98153-030-8

© ГОУ ВПО «Красноярский государственный  
торгово-экономический институт», 2004  
© М. И. Мигунова, 2004

## ОГЛАВЛЕНИЕ

Введение.....	4
1. Значение защиты прав налогоплательщиков в регулировании налоговых отношений.....	5
2. Нормативно-правовая база.....	15
3. Порядок защиты прав налогоплательщиков.....	19
3.1. Порядок обжалования актов налоговых органов и действия или бездействия их должностных лиц в вышестоящий налоговый орган.....	19
3.2. Обжалование актов налоговых органов и действия или бездействия их должностных лиц в судебном порядке.....	21
3.3. Судебные расходы.....	27
3.4. Порядок обжалования судебных решений.....	29
4. Ответственность налогоплательщиков за нарушения налогового законодательства.....	37
4.1. Налоговые правонарушения и ответственность за их совершение....	37
4.2. Административная ответственность.....	43
4.3. Уголовная ответственность.....	46
5. Судебно-арбитражная практика разрешения споров по возмещению убытков.....	50
6. Использование налогоплательщиками услуг адвокатов при проведении проверок и возбуждении уголовных дел.....	53
7. Бухгалтерский учет судебных издержек и штрафных санкций.....	57
Вопросы для самопроверки.....	60
Тест для самопроверки.....	61
Заключение.....	63
Библиографический список.....	64

## ВВЕДЕНИЕ

Исходя из многообразия норм российского законодательства, иногда носящих отсылочный характер, а также некоторой неосведомленности многих российских налогоплательщиков в механизме реализации защиты собственных прав и интересов, основной целью данного пособия является изложение и систематизация известных в различных отраслях права способов защиты прав налогоплательщиков.

Для достижения указанной цели автор ставит перед собой следующие задачи:

1) показать, какие акты российского законодательства регулируют налоговые отношения, тем самым являясь основой в реализации защиты прав налогоплательщиков;

2) рассмотреть процессуальную сторону защиты прав налогоплательщиков, начиная с обжалования в вышестоящий налоговый орган и заканчивая порядком обжалования судебных решений;

3) показать, какие меры ответственности за нарушение налогового законодательства могут быть применены к налогоплательщикам;

4) осветить подходы арбитражного суда в разрешении некоторых вопросов, связанных с применением налогового законодательства, которые играют важную роль в реальной защите прав налогоплательщиков.

При написании данного пособия были использованы материалы арбитражного суда Красноярского края.

## **1. ЗНАЧЕНИЕ ЗАЩИТЫ ПРАВ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ В РЕГУЛИРОВАНИИ НАЛОГОВЫХ ОТНОШЕНИЙ**

Происходящие серьезные перемены в экономике страны стимулируют рост общественного интереса к налоговым отношениям. Реформирование экономики России, нацеленное на переход к рыночным отношениям, обусловило возрастание роли налогов и их воздействие на различные стороны жизнедеятельности общества и государства.

Налоги выступают основным источником доходов бюджетной системы, включая бюджеты всех уровней (федеральный, субъектов Федерации, местные), а следовательно, решающим фактором в создании финансовой базы, необходимой для выполнения социально-экономических и других задач государства, в том числе обороноспособности и безопасности страны, материальной гарантированности прав человека и гражданина.

Налоги – необходимый элемент механизма государственного регулирования рыночной экономики, без которого немислимо ее целенаправленное развитие с учетом интересов общества.

Налоговые отношения характеризуются прежде всего как властные отношения на всех стадиях налогового процесса, начиная с установления налогов и заканчивая привлечением налогоплательщика к ответственности за налоговые правонарушения. Поведение лица в процессе выявления и исполнения его налоговой обязанности жестко детерминировано государством, которое, являясь участником налоговых отношений, в то же время определяет содержание и процедуры этих отношений. Фискальная функция налогов обеспечивается комплексом мер принудительного характера, включая различные формы налогового контроля, арест имущества, приостановления операций по счетам налогоплательщика в банках и т. п.

В цивилизованном, опирающемся на законы обществе бюджет есть «общее благо», в целях соиздания которого государство ограничивает (но не подавляет) индивидуальные, частные интересы, изымая определенную долю получаемого гражданином дохода в общегосударственный доход. Поэтому формирование в России предпринимательских отношений, многообразие форм собственности, становление общепризнанных принципов защиты прав человека потребовало от налогового регулирования таких путей и подходов, которые диктуются не только потребностями государства и бюджета, но и законами рыночной экономики.

Процесс становления норм налогового законодательства выявил особую актуальность многих институтов налогового законодательства и сфер налоговых отношений. Налоговое законодательство становится важнейшим регулятором социально-экономического развития общества и непосредственно затрагивает жизненные интересы граждан и бюджетные интересы государства. В этих условиях особое значение приобретает институт защиты прав налогоплательщиков как непосредственных участников предпринимательской деятельности. Именно они в процессе налоговой реформы и становления налогового законодательства испытывают на себе всю остроту

проблем, связанных с неурегулированностью ключевых моментов имущественных и властных отношений.

Составители Налогового кодекса РФ, введенного в действие с 1 января 1999 г., попытались создать законодательные предпосылки для предотвращения налогового произвола, поэтому вся система взаимоотношений государственных органов с налогоплательщиками, их властные полномочия встроены в определенные рамки и процедуры. У налоговых органов появились обязанности перед налогоплательщиками, а у последних – реальные возможности защиты своих прав и интересов. Все это явилось естественной реакцией на фискально-карательную направленность налогового законодательства и налоговой практики предыдущего периода. Кроме того, это вызвано необходимостью реализации в налоговом законодательстве положений Конституции РФ о приоритете прав и свобод человека и гражданина, об обязанности государства их соблюдать и защищать.

В настоящее время в налоговых правоотношениях сложилась ситуация, характеризующаяся тем, что налоговые органы не всегда проявляют достаточную компетенцию в разрешении различных налоговых вопросов. В конечном итоге это приводит к тому, что налогоплательщики должны нести непредвиденно большие расходы, ухудшая тем самым свое финансовое положение, поэтому каждому налогоплательщику просто необходимо знать, каким образом он может реально защитить свои права.

Таким образом, выживание и дальнейшая деятельность хозяйствующих субъектов (налогоплательщиков) в настоящее время зависит не только от внешних факторов (в т. ч. борьбы в условиях конкуренции), но и прежде всего от того, насколько сами налогоплательщики правильно, полно и результативно смогут защитить свои права в рамках, предусмотренных законодательством. Актуальность этой проблемы побуждает к рассмотрению и решению ее в данном учебном пособии.

В данном издании использованы материалы Арбитражного суда Красноярского края.

В связи с принятием 4 июля 1991 г. закона РФ «Об арбитражном суде» и 5 марта 1992 г. Арбитражного процессуального кодекса РФ существовавшая до этого времени система Государственного арбитража в апреле 1992 г. была преобразована в новую судебную систему арбитражных судов. Это было связано с вполне объективными причинами: коренные преобразования экономики, появление разнообразных форм собственности. Вместо вертикальных управленческих отношений экономика переходит к нормальным горизонтальным хозяйственным связям и товарно-денежному обмену. План вытесняется договором, прямое централизованное управление экономикой со стороны государства заменяется законодательным регулированием экономики. Именно с формированием рыночных отношений возникла потребность в создании независимой судебной системы, специально приспособленной для рассмотрения экономических споров между хозяйствующими субъектами.

В целях реформирования и совершенствования судебной системы в 1995 г. был принят Федеральный конституционный закон «Об арбитражных

судах в Российской Федерации» и новый Арбитражный процессуальный кодекс РФ. Указанный выше Закон ставит перед арбитражным судом следующие задачи:

- защита охраняемых законом прав и интересов организаций и граждан-предпринимателей;
- единообразное и правильное применение законодательства;
- содействие правовыми средствами соблюдению законодательства и укреплению законности в экономических отношениях.

Согласно данному закону, арбитражный суд разрешает споры между предприятиями, организациями, являющимися юридическими лицами, а также гражданами, имеющими статус предпринимателя, приобретенный в установленном законом порядке. В случаях, установленных законодательством, арбитражный суд разрешает споры с участием органов государственной власти и управления.

В соответствии с Федеральным конституционным законом «Об арбитражных судах в РФ», в Арбитражном суде Красноярского края созданы: судебная коллегия по рассмотрению споров, возникающих из гражданских и иных правоотношений (гражданско-правовая коллегия); судебная коллегия по рассмотрению споров, возникающих из административных правоотношений (административно-правовая коллегия).

В структуре этих коллегий образованы четыре судебных состава.

Споры, связанные с применением налогового законодательства, возникающие между налоговыми органами и налогоплательщиками, рассматривает судебный состав, входящий в административно-правовую коллегию.

Переход к рыночной экономике, становление налоговых отношений и российского налогового законодательства, его многочисленные изменения и дополнения привели к тому, что за последние пять лет количество налоговых споров, разрешенных в Арбитражном суде Красноярского края, увеличилось более чем в 100 раз. Динамика указанных споров за 1998-2002 гг. изображена на рис. 1.

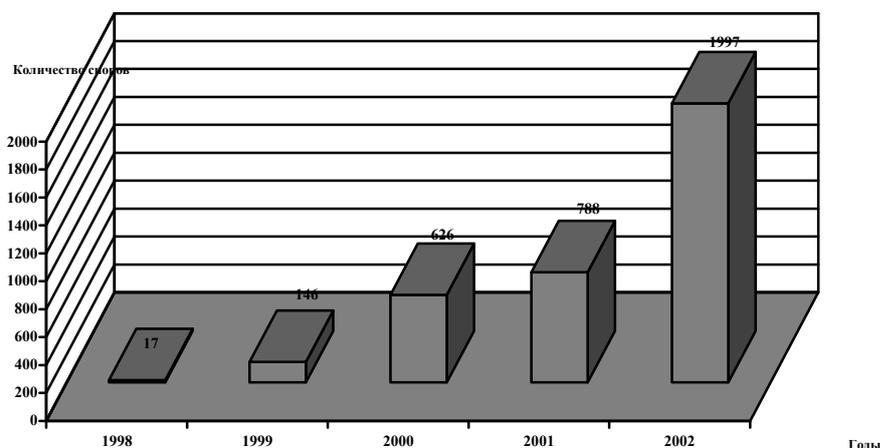


Рис. 1. Динамика рассмотренных арбитражным судом Красноярского края споров, связанных с применением налогового законодательства за период с 1998 по 2002 гг.

Приблизительные расчеты показывают, что в 35 % этих споров участвуют налоговые инспекции г. Красноярска, остальные 65 % приходятся на налоговые инспекции Красноярского края, в т.ч. Ачинский, Назаровский, Тугруханский, Канский, Минусинский районы (рис. 2).

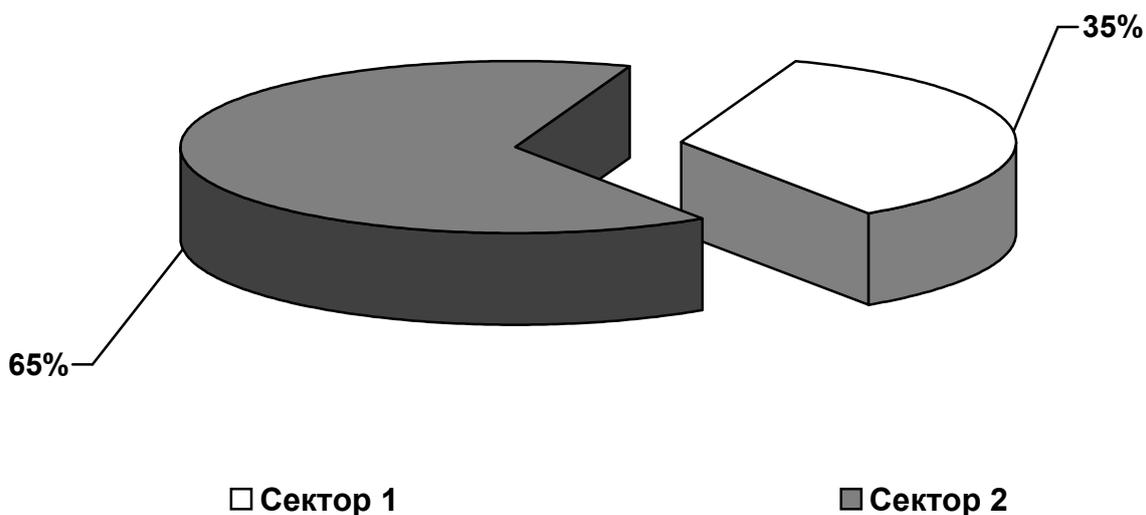


Рис. 2. Структура налоговых споров по признаку участия в них налоговых инспекций г. Красноярска и районов Красноярского края: споры с участием налоговых инспекций г. Красноярска; споры с участием налоговых инспекций других районов Красноярского края

Анализ динамики налоговых споров, рассмотренных арбитражным судом Красноярского края за 2001-2002 гг., представлен в табл. 1, структура данных споров изображена на рис. 3.

За 12 месяцев 2002 г. административно-правовой коллегией Арбитражного суда Красноярского края было рассмотрено 1 997 дел, связанных с применением налогового законодательства. По сравнению с прошлым годом, увеличение налоговых споров произошло более чем в два с половиной раза (788 налоговых споров было разрешено в 1999 г.). Рост количества налоговых споров объясняется вступлением с 1.01.1999 г. в действие части первой Налогового кодекса РФ, устанавливающей только судебный порядок взыскания налоговых санкций.

В 2002 г. налоговые органы заявили 1 814 исков о взыскании недоимок и санкций, что на 1 021 исковое заявление больше, чем за 1999 г. Сумма заявленных исковых требований в 1999 г. – 182 179 тыс. руб., удовлетворено – 22 154 тыс. руб. Эти иски в структуре рассмотренных дел занимают наибольший удельный вес как в 2001, так и в 2002 г.: 80,4 % и 90,8 % соответственно.

Таблица 1

## Анализ динамики состава и структуры налоговых споров, рассмотренных Арбитражным судом Красноярского края за 1999–2000 гг.

№ п/п	Категории дел	Рассмотрено дел				Удовлетворено исковых заявлений				Сумма исковых требований, тыс. руб.				Отклонение (+, -)		Темп роста, %
		2001 год		2002 год		2001 год		2002 год		заявлено		взыскано		по кол-ву	по уд. весу	
		Кол-во	Уд. вес, %	Кол-во	Уд. вес, %	Кол-во	Удовл-ть, %	Кол-во	Удовл-ть, %	в 2001	в 2002	в 200 I	в 2002			
A	Б	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
1.	Связанные с применением налогового законодательства из них	788	100	1 997	100	537	68,1	1 126	56,4	169 049	276 080	48514	3362 0	1209	X	253,1
2.	О признании недействительными ненормативных актов налоговых органов	147	18,7	166	8,3	76	51,7	96	57,8	-	-	-	-	19	-10,4	112,9
3.	О признании не подлежащем исполнению исполнительного или иного документа, предъявленного по взысканию в бесспорном порядке	7	0,9	4	0,2	5	71,4	2	50,0	113558	93385	38757	11295	-3	-0,7	57,1
4.	О взыскании санкций, недоимок и пени в т. ч.: с юридических лиц с граждан - предпринимателей	634	80,4	1814	90,8	456	71,9	1021	56,3	55491	18217 9	9757	22154	1180	10,4	286,1
5.	О возврате из бюджета средств, списанных налоговыми органами	47	6,0	1126	56,3	26	55,3	565	50,1	51287	17491	6605	19198	1079	50,3	2395,7
6.	О возмещении убытков другие налоговые споры в т. ч.: о признании неправомерными действий (бездействия) должностных лиц налоговых органов	587	74,4	688	34,5	430	73,3	456	66,3	4104	77262	3152	2956	101	-39,9	117,2
		-	-	7	0,4	-	-	5	71,4	-	316	-	171	7	0,4	X
		-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
		-	-	6	0,3	-	-	2	33,3	-	-	-	-	6	0,3	X
		-	-	6	0,3	-	-	2	33,3	-	-	-	-	6	0,3	X

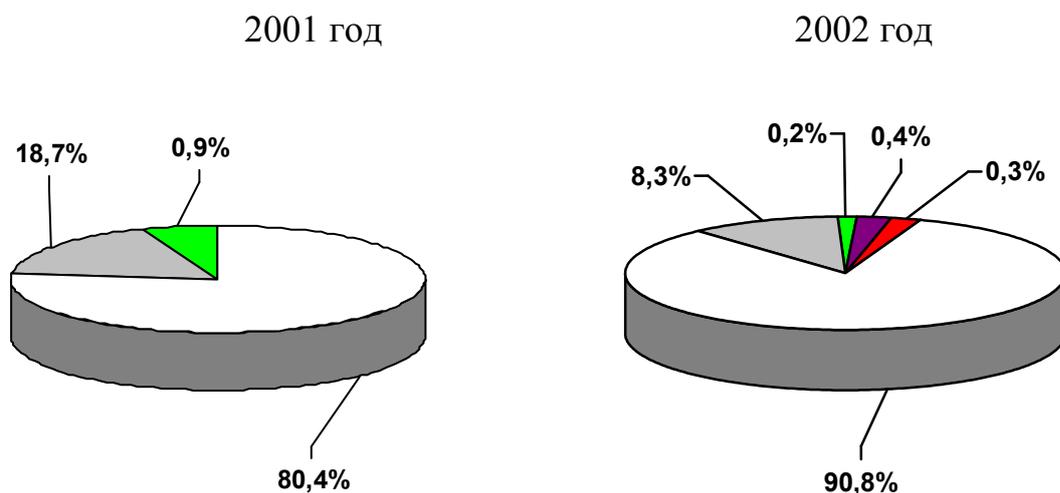


Рис. 3. Структура налоговых споров, рассмотренных Арбитражным судом Красноярского края за 2001–2002 гг.

- – иски о взыскании санкций, недоимок и пени;
- – иски о признании недействительными ненормативных актов налоговых органов;
- – иски о признании не подлежащим исполнению исполнительного или иного документа, предъявленного ко взысканию в бесспорном порядке;
- – иски о возврате из бюджета средств, списанных налоговыми органами;
- – иски о признании неправомерными действий (бездействия) должностных лиц налоговых органов

В 2001 г. таких исков было заявлено 634, при этом заявленная сумма составила 55 491 тыс. руб., взыскано 9 757 тыс. руб.

Из 1 814 исков о взыскании недоимок и санкций 688 исков заявлено к гражданам-предпринимателям. Сравнительно с 2001 г. их количество увеличилось на 17,2 %. Удовлетворяемость таких исков составляет 66,3 % (456 дел). В анализируемом периоде 2001 г. рассмотрено 587 исковых заявлений, удовлетворено 430 исков (73,3 %). Необходимо отметить, что в 2002 г. доля данных исков значительно уменьшилась (на 39,9 %).

Практически все иски предъявлены с требованием уплаты недоимки и пени по налогу на доходы физических лиц. Конституционный суд РФ в постановлении от 17.12.96 г. № 20-П расценил пени как дополнительный платеж, компенсацию потерь государственной казны в результате недополучения налоговых сумм в срок в случае задержания уплаты налога. Таким образом, при уплате налога или сбора с нарушением срока плательщик уплачивает пеню. Вынесено незначительное количество судебных актов, по которым

налоговый орган обращался с требованием о взыскании штрафа в соответствии со ст. 122 Налогового кодекса РФ.

В суде сложилась стабильная практика, в соответствии с которой в случае сдачи предпринимателем декларации, согласно которой фактически полученный доход оказался меньше предполагаемого, начисление пени на сумму фактически неполученного дохода (в т. ч. на авансовые платежи) признается необоснованным.

О взыскании с юридических лиц сумм финансовых санкций за нарушение требований налогового законодательства рассмотрено в 2002 г. 1 126 исковых заявлений. Их удельный вес в общем количестве разрешенных дел составил 56,3 %, увеличившись по сравнению с 2001 г. (50,3 %). По 565 (50,1%) делам иски в 2000 г. были удовлетворены. В 1999 г. рассмотрено 47 исковых заявлений, что составило 6 % от общего числа дел, связанных с применением налогового законодательства. Удовлетворимость в 2004 г. составила 55,3 % (26 дел).

Анализ рассмотренных за 2000 г. дел показывает, что судом принималась ответственность в основном за неуплату или неполную уплату налогов в результате занижения налогооблагаемой базы (ответственность предусмотрена ст. 122 Налогового кодекса РФ). В применении ответственности по п. 3 ст. 122 Налогового кодекса РФ (неуплата или неполная уплата сумм налога умышленно) в большинстве случаев было отказано, так как вина налогоплательщика в форме умысла не была доказана истцом. По правонарушениям, возникшим после введения в действие Налогового кодекса РФ, принимались решения о взыскании штрафа за грубое нарушение правил учета доходов и расходов (ст. 120 НК РФ). Нередко налоговые органы обращались с исками к налогоплательщикам с требованиями о применении ответственности по п. 1 ст. 122 НК РФ и п. 3 ст. 120 НК РФ, предусматривающими ответственность по сути дела за одно и то же налоговое правонарушение. В настоящее время с учетом постановления Конституционного суда РФ от 15.07.99 г. № 11-П, согласно которому лицо не может быть дважды подвергнуто взысканию за одно и то же деяние, признано, что одновременное применение ответственности нарушает принцип справедливой ответственности.

Налогоплательщиками наиболее активно применяется такой способ защиты своих прав, как предъявление исков о признании недействительности актов (решений) налоговых органов. В Арбитражном суде Красноярского края в 2002 г. рассмотрено 166 таких исковых заявлений, что составляет 8,3 % от общего количества споров, связанных с нарушением налогового законодательства, из них удовлетворено 96 исков (57,8 %). В 1998 г. рассмотрено 147 исковых заявлений данной категории, из них удовлетворено 76 (51,7 %). Незначительное количество дел данной категории по сравнению с другими объясняется тем, что ранее финансовые санкции с налогоплательщиков списывались в бесспорном порядке и налогоплательщики обычно использовали способ защиты в виде признания недействительным решение налогового органа о применении финансовых санкций. В настоящее время налогоплательщик имеет возможность реализовать свое право на защиту при

рассмотрении в суде спора о взыскании штрафов за нарушение налогового законодательства.

Высокий процент удовлетворяемости таких исков свидетельствует о незаконности и необоснованности актов налоговых органов в более чем половине случаев. Анализ рассмотрения споров с участием налоговых органов показывает, что основными недостатками деятельности налоговых органов являются следующие:

- ненадлежащее оформление результатов проверки, без ссылки на проверяемые первичные бухгалтерские документы, без их изъятия и фиксации в акте проверки, без предоставления соответствующих расчетов и без правового обоснования своих доводов. Указанные обстоятельства лишают суд возможности оценить решение налогового органа по такому акту на соответствие его налоговому законодательству, т.е. как одно из письменных доказательств он является ничтожным;
- неправильное применение налогового законодательства;
- применение налоговыми органами ответственности, не предусмотренной налоговым законодательством. Иногда налоговые органы в своих действиях руководствуются письмами Государственной налоговой службы РФ, противоречащими этому законодательству.

Наименьшую долю во всей совокупности рассматриваемых налоговых споров составляют следующие категории дел, по которым налогоплательщики предъявляли иски к налоговым органам:

- иски о признании не подлежащими исполнению инкассовых поручений налоговых органов, по которым взыскание производится в бесспорном порядке. Таких споров в 2002 г. рассмотрено 4, что на 3 дела, или 42,9 % меньше, чем в предыдущем году, удовлетворено 2 (50 %). За 12 месяцев 2001 г. рассмотрено 7 исковых заявлений, удовлетворено 5 исков (71,4 %)
- иски о возврате из бюджета денежных средств, списанных налоговыми органами в бесспорном порядке с нарушением закона. Рассмотрено в 2001 г. 7 исковых заявлений, удовлетворенность составила 71,4 %, т. е. 5 исковых заявлений. Заявленная сумма исковых требований составила 316 тыс. руб., сумма подлежащая взысканию составила 171 тыс. руб.

Незначительное количество дел последних двух категорий объясняется тем, что при подаче таких исков необходимо уплатить государственную пошлину в зависимости от оспариваемой суммы, размер которой достаточно большой. Предприятия из-за отсутствия денежных средств не в состоянии оплатить такую госпошлину и защищают свои интересы путем предъявления исков о признании недействительными актов налоговых органов.

В Налоговом кодексе РФ закреплено право каждого налогоплательщика обжаловать действие или бездействие должностных лиц налоговых органов, если, по мнению налогоплательщика, они нарушают его права. Первые попытки применения норм обжалования действий имеют место в практике арбитражного суда Красноярского края. Так, в 2002 г. рассмотрено 6 жалоб на действия должностных лиц налоговых органов: оспаривались действия по отказу в выдаче сведений, по отказу зачислить денежные средства в счет ис-

полнения обязанностей по уплате налога, по отказу от проведения погашения задолженностей в бюджет и т. д. Удовлетворимость данной категории дел составила 33,3 %, т. е. 2 жалобы на действия должностных лиц были удовлетворены.

О качестве решений, вынесенных судом первой инстанции, и активности налогоплательщиков по защите нарушенных прав свидетельствуют результаты анализа, приведенные в табл. 2.

За 2002 г. в апелляционной инстанции было рассмотрено 150 жалоб, что на 102,7 % больше, чем в предыдущем году. Количество поданных жалоб в кассационную инстанцию в 2000 г. увеличилось по сравнению с 2001 г. на 142,6 % и составило 114 жалоб. Тем не менее общий процент обжалования составил 13,2 %, снизившись на 2,1 % в сравнении с 2001 г. Эти показатели говорят прежде всего о снижении активности позиции налогоплательщиков в защите своих прав.

Качество решений характеризуется следующим. В 2002 г. апелляцией было отменено 22 судебных акта (т. е. 14,7 % от поданных жалоб). Рост этого показателя составил 2,5 %. В кассации в 2000 г. число отмен увеличилось на 3 % и составило 35 судебных актов (т. е. 30,7 % от поданных жалоб). Кроме того, о снижении качества решений свидетельствует и общий процент отмены, который в 2002 году вырос в сравнении с 1999 г. на 0,1 % и составил 2,9 %, хотя в среднем по России данный показатель несколько выше – 3,5 %.

Следует признать, что судебная практика по налоговым спорам еще не достаточно стабильна. Одной из немаловажных причин является то, что арбитражные суды РФ сравнительно недавно стали рассматривать налоговые споры с 1992 г., а так же недостаток квалифицированных специалистов – юристов по налоговым спорам.

Несовершенство налогового законодательства, частые изменения его – вторая основная причина непоследовательности правоприменительной практики. В условиях правового вакуума и несовершенства законов работа по поиску путей выхода из тупиковых ситуаций ложится исключительно на судебную практику, которая вынуждена додумывать, домысливать, искать скрытый смысл там, где должна быть норма закона, а не пробел.

Однако несмотря на имеющиеся трудности, идет наработка судебной практики, принимаются попытки к выработке единообразных подходов, приобретает опыт судьями. В целом арбитражный суд Красноярского края обеспечивает должную защиту прав заинтересованных лиц в сфере налоговых правонарушений.

Таблица 2

**Анализ обжалования судебных актов, вынесенных Арбитражным судом  
Красноярского края по налоговым спорам за 2000–2001 гг.**

№ п/п	Показатели	Фактически		Отклонение (+;-)	Темп роста, %
		2002 год			
		2001 год	2002 год		
<i>A</i>	<i>B</i>	<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3 [2-1]</i>	<i>4 [2:1:100]</i>
1.	Рассмотрено дел 1-й судебной инстанцией	788	1 997	1 209	253,4
2.	Рассмотрено жалоб, всего	121	264	143	218,2
	из них				
3.	Апелляционной инстанцией	74	150	76	202,7
4.	Кассационной инстанцией	47	114	67	242,6
5.	Отменено судебных актов, всего	22	57	35	259,0
	из них				
6.	Апелляционной инстанцией	9	22	13	244,4
7.	Кассационной инстанцией	13	35	22	269,2
8.	Удельный вес обжалованных судебных актов в общем количестве рассмотренных дел, % (стр.2 : стр.1x100)	15,3	13,2	-2,1	X
9.	Удельный вес отмененных судебных актов в общем количестве рассмотренных дел, % (стр.5 : стр.1x100)	2,8	2,9	0,1	X
10.	Удельный вес отмененных судебных актов в общем количестве жалоб, рассмотренных апелляцией, % (стр.6 : стр.3x100)	12,2	14,7	2,5	X
11.	Удельный вес отмененных судебных актов в общем количестве жалоб, рассмотренных кассацией, % (стр.7 : стр.4x100)	27,7	30,7	3,0	X

## 2. НОРМАТИВНО-ПРАВОВАЯ БАЗА

Современная налоговая система России сложилась на рубеже 1991-1992 гг., в период кардинальных экономических преобразований и перехода к рыночным отношениям. Отсутствие опыта правового регулирования реальных налоговых отношений, сжатые сроки, отпущенные на разработку законодательства, экономический и социальный кризис в стране – все это непосредственно повлияло на его становление.

Закон «Об основах налоговой системы в РФ», принятый Верховным Советом РСФСР 27 декабря 1991 г., определил структуру и общий механизм функционирования налоговой системы, установил перечень налогов, сборов и платежей, обозначил обязанности и ответственность налоговых органов и налогоплательщиков. Однако в процессе становления налоговой системы законодателем не было сформулировано ни одного налогово-правового принципа, не был четко выражен налогово-терминологический инструментарий, что в дальнейшем негативно сказалось на становлении всей финансовой системы России, а также на развитии налоговой политики в стране.

Существенными недостатками первого этапа развития налоговой системы России признаются ее нестабильность и неурегулированность. Законы о введении нового режима налогообложения зачастую принимались и изменялись в течение финансового года. Отсутствие нормативного регулирования вновь возникающих отношений приводило к тому, что существующая ниша заполнялась различными подзаконными актами, разъяснениями и толкованиями налоговых органов и судебной практикой.

Права налогоплательщиков, как при уплате налогов, так и при применении к ним ответственности, а также способы защиты их прав и интересов перед государственной машиной ограничивались несовершенством нормативной базы и отсутствием каких-либо гарантий от незаконных действий и возмещения убытков. Обязанности налогоплательщиков значительно превосходили по объему их права.

Особенностью российской налоговой системы того периода необходимо назвать и жесткость по сравнению с зарубежными налоговыми системами, финансовых и административных санкций за нарушение налогового законодательства. Привлечение к ответственности преследовало исключительно фискальные цели и не учитывало требований обоснованности, виновности и справедливости. Ответственность государства перед налогоплательщиками в случае несправедливых действий государственных органов и должностных лиц практически отсутствовала и существовала в декларативном состоянии. С другой стороны, налоговые правонарушения характеризовались низким уровнем правовой культуры налогоплательщиков и налоговой дисциплины. Данная проблема остается нерешенной и на сегодняшний день.

В настоящее время налоговое законодательство России претерпевает существенное обновление. Можно даже сказать, что с принятием первой

части Налогового кодекса РФ начинается второй, более зрелый период развития современной налоговой системы России.

Следуя принципу, провозглашенному в ст. 15 Конституции РФ, Налоговый кодекс РФ в ст. 1 устанавливает следующую систему налогового законодательства:

- Налоговый кодекс;
- Федеральные законы о налогах и сборах;
- Законы и иные нормативные правовые акты о налогах и сборах субъектов РФ;
- нормативные правовые акты о налогах и сборах представительных органов местного самоуправления.

Центральное место в системе законодательства о налогах и сборах занимает Налоговый кодекс РФ. Его правовой статус определен в ст. 1 кодекса.

Во-первых, Налоговый кодекс – единственный нормативный правовой акт, устанавливающий систему налогов, взимаемых в федеральный бюджет, а также общие принципы налогообложения и сборов в Российской Федерации. Другого такого акта быть не должно. Любые изменения системы федеральных налогов и сборов должны осуществляться путем внесения изменений и дополнений в Налоговый кодекс РФ.

Во-вторых, Налоговый кодекс в системе актов налогового законодательства имеет высшую юридическую силу. Все законы о налогах и сборах принимаются в соответствии с Налоговым кодексом и не могут ему противоречить.

Провозглашенный в п. 4 ст. 15 Конституции РФ приоритет норм международного права по отношению к нормам российского законодательства применительно к налоговым правоотношениям нашел свое отражение в ст. 7 Налогового кодекса. Если международным договором Российской Федерации, содержащим положения о налогах и сборах, установлены иные правила, чем предусмотрено Налоговым кодексом и иными актами налогового законодательства, то применяются правила международного договора. Итак, можно построить следующую схему иерархии актов, регулирующих налоговые отношения (рис. 4).

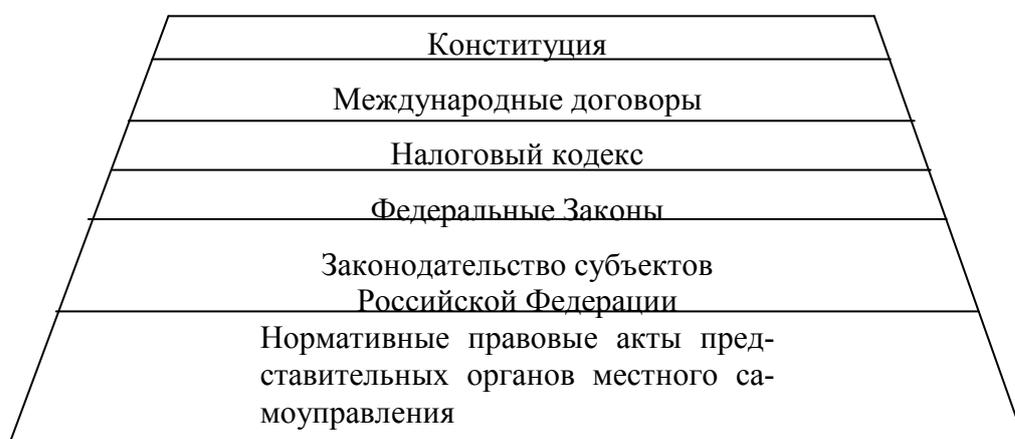


Рис. 4. Иерархия актов, регулирующих налоговые отношения

Нормативные акты органов исполнительной власти не включены в состав налогового законодательства. Их роль в регулировании налоговых отношений и порядок издания определены в ст. 4 Налогового кодекса.

До недавнего времени указы Президента РФ имели значительное влияние на формирование налогового права России.

Налоговый кодекс, следуя нормам, закрепленным в Конституции РФ, серьезно ограничил правотворческую деятельность Президента в сфере налогообложения.

Акты Президента РФ, акты Правительства РФ и акты органов исполнительной власти могут регулировать налоговые вопросы только в случаях, прямо определенных налоговым законодательством. Изданные же до вступления в силу Налогового кодекса нормативные акты Президента и Правительства, регулирующие налоговые отношения по вопросам, не урегулированным федеральными законами, продолжают действовать и применяются в части, не противоречащей Налоговому кодексу до введения в действие соответствующих законов (ст. 7 Федерального закона «О введении в действие части первой Налогового кодекса РФ»).

Вопрос о юридической силе инструкций по применению налоговых законов Министерства РФ по налогам и сборам (Госналогслужбы РФ), изданных до введения в действие Налогового кодекса и широко применяемых для регулирования отношений в сфере налогообложения, решается следующим образом.

Согласно ст. 7 Федерального закона «О введении в действие части первой Налогового кодекса РФ», нормативные правовые акты действуют в части, не противоречащей части первой Кодекса, и подлежат приведению в соответствие с ней.

Вступление в силу актов налогового законодательства имеет свои особенности, определенные ст. 5 Налогового кодекса.

Эти правила учитывают серьезность последствий введения новых налогов и (или) сборов и существенно изменяют общий порядок вступления в силу федеральных законов. В соответствии с п. 1 рассматриваемой статьи акты законодательства о налогах вступают в силу не ранее чем по истечении одного месяца со дня их официального опубликования и не ранее 1-го числа очередного налогового периода по соответствующему налогу. Акты законодательства о сборах вступают в силу не ранее чем по истечении одного месяца со дня их официального опубликования.

Налоговый кодекс РФ предусматривает также, что федеральные законы, вносящие изменения в Налоговый кодекс РФ в части установления новых налогов и (или) сборов, вступают в силу не ранее 1 января года, следующего за годом их принятия.

В п. 2, 3, 4 ст. 5 Налогового кодекса конкретизированы применительно к налоговому законодательству следующие общие правила действия законодательных актов во времени:

- акты, устанавливающие новые налоги и (или) сборы, повышающие налоговые ставки, размеры сборов, устанавливающие или отягчающие

ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах, устанавливающие новые обязанности или иным образом ухудшающие положение налогоплательщиков, обратной силы не имеют;

- акты, устраняющие и смягчающие ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах либо устанавливающие дополнительные гарантии защиты прав налогоплательщиков, имеют обратную силу;

- акты, отменяющие налоги и (или) сборы, снижающие размеры ставок налогов (сборов), устраняющие обязанности налогоплательщиков или иным образом улучшающие правовое положение налогоплательщиков, имеют обратную силу, если это прямо предусмотрено.

Кодекс не определяет всех возможных случаев, когда нормативный акт устанавливает дополнительные гарантии защиты прав налогоплательщиков или улучшает правовое положение налогоплательщиков. Однако в зависимости от того, устанавливает ли нормативный акт дополнительные гарантии защиты прав налогоплательщиков или ухудшает его правовое положение, он имеет обратную силу либо во всех случаях, либо только в прямо предусмотренных законом.

Под дополнительными гарантиями прав законодатель, скорее всего, понимает нормы, устанавливающие ограничения к порядку и объему проведения налогового контроля, а также посвященные порядку обжалования актов налоговых органов и действий (бездействия) их должностных лиц. Именно такие правовые нормы и должны иметь обратную силу в любом случае без специального на то указания в законе.

Многие налогоплательщики связывают свои надежды по упорядочению и укреплению своего налогового статуса с применением части первой Налогового кодекса РФ. Во многом они оправдались. Уже сейчас можно с уверенностью утверждать, что большинство положений Налогового кодекса положительно повлияли на взаимоотношения налогоплательщиков и налоговых органов. Практически каждая глава Налогового кодекса содержит те или иные гарантии защиты прав и интересов налогоплательщиков. Изначальным и универсальным гарантом данных прав может быть только налоговое законодательство во всей его совокупности, а декларирование в этом вопросе приоритета государства, каких-либо его органов и должностных лиц приводит лишь к ослаблению гарантий и произволу. Любые властные структуры и должностные лица обязаны действовать в рамках закона, и только в этих рамках они могут выступать в качестве организационно-правовых гарантов.

Налоговое законодательство может выполнять функции гаранта при соблюдении ряда условий. Прежде всего, оно должно быть адекватным экономической и политической ситуации в стране и в то же время достаточно стабильным; кроме того, определять круг органов и должностных лиц, на которые возлагается обязанность создавать условия для реализации прав и свобод, принимать меры к их безусловному обеспечению. Налоговое законодательство должно также предусматривать ответственность органов и должностных лиц за ущемление прав налогоплательщиков и за не-

своевременное принятие мер по их защите. Иной подход ставит под сомнение реальность тех или иных гарантий защиты прав налогоплательщиков.

### **3. ПОРЯДОК ЗАЩИТЫ ПРАВ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ**

#### **3.1. Порядок обжалования актов налоговых органов и действия или бездействия их должностных лиц в вышестоящий налоговый орган**

Каждый налогоплательщик, в соответствии с подп. 12 п. 1 ст. 21 НК, имеет право обжаловать в установленном разделом 7 Налогового кодекса РФ порядке акты налоговых органов и действий (о бездействии) их должностных лиц, если он полагает, что такой акт (решение), действие или бездействие нарушает его законные права. Право на обжалование тесно связано с другими правами налогоплательщика.

Нарушение хотя бы одного из прав налогоплательщика, содержащихся в Налоговом кодексе, либо обязанностей налоговых органов порождает у налогоплательщика право обжаловать такие противоправные действия или бездействие.

Жалобы, в соответствии со ст. 138 НК РФ, могут подаваться как в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу, т. е. в порядке подчиненности, иначе говоря, в административном порядке), так и в суд, причем подача жалобы в вышестоящий налоговый орган не исключает возможности одновременного или последующего обжалования через суд.

Порядок и сроки административного обжалования установлены ст. 138 НК РФ.

Жалоба передается в вышестоящий налоговый орган или вышестоящему должностному лицу в письменной форме в трехмесячный срок со дня, когда налогоплательщик узнает или должен был узнать о нарушении своих прав. Срок этот может быть восстановлен по заявлению лица, подающего жалобу. К жалобе должны быть приложены обосновывающие ее документы.

Налоговый кодекс или какие-либо действующие на сегодняшний день нормативные документы не устанавливают определенной формы жалобы налогоплательщика, но исходя из общих соображений, она должна содержать следующие элементы:

- наименование и адрес вышестоящего налогового органа или вышестоящего должностного лица, которому подается жалоба;
- наименование и адрес лица, подающего жалобу;
- наименование и адрес налогового органа или должностного лица, чьи действия или бездействие обжалует налогоплательщик;
- номер и дата обжалуемого решения налогового органа, а также номер и дату акта налоговой проверки, на основании которого оно приня-

то, либо описание обжалуемого действия или бездействия должностного лица с указанием реквизитов соответствующих документов (заявлений, протоколов и т. п.);

- основание для обжалования акта налогового органа либо действий или бездействия должностного лица.

Подавшее жалобу лицо вправе на основании письменного заявления отозвать ее до рассмотрения, но при этом оно лишается права на подачу повторной жалобы по тем же основаниям в тот же налоговый орган или тому же должностному лицу (ст. 138 п. 4 НК РФ).

В соответствии со ст. 140 НК РФ жалоба налогоплательщика рассматривается вышестоящим налоговым органом или вышестоящим должностным лицом в срок не позднее одного месяца со дня ее поступления. По итогам рассмотрения жалобы налоговый орган может, во-первых, оставить ее без удовлетворения; во-вторых, отменить акт налогового органа и назначить дополнительную проверку; в-третьих, отменить решение и прекратить производство по делу о налоговом правонарушении акта или действия; в-четвертых, изменить решение или вынести новое решение.

Решение налогового органа по жалобе принимается в течение месяца. О принятом решении в течение трех дней со дня его принятия сообщается в письменной форме лицу, подавшему жалобу.

Согласно ст. 141 НК РФ, подача жалобы не приостанавливает исполнения обжалуемого акта или действия. Если у налогового органа (должностного лица) будут достаточные основания полагать о несоответствии законодательству РФ обжалуемого акта или действия, то налоговый орган вправе полностью или частично приостановить исполнение обжалуемого акта или действия. Решение о приостановлении исполнения акта принимается руководителем налогового органа, принявшим такой акт, либо вышестоящим налоговым органом.

К сожалению, пока еще процедура обжалования решения, действия или бездействия налоговых органов внутри системы налоговых органов является не слишком эффективной, в частности из-за того, что в налоговых органах отсутствуют или плохо функционируют апелляционные структуры, действующие независимо от проверяющих лиц и способные выносить объективные решения. Ограничены возможности налоговых органов и в поиске компромиссных решений по сложным вопросам.

Тем не менее можно предположить, что по мере становления налоговых органов и совершенствования налоговой системы, по мере изменения в общественном сознании отношения к роли и значению налогов, к налоговым правонарушениям конфронтационность отношений между налогоплательщиком и налоговыми органами будет снижаться, уступая место конструктивному взаимоотношению и сотрудничеству по широкому кругу вопросов.

### **3.2. Обжалование актов налоговых органов и действия или бездействия их должностных лиц в судебном порядке**

Задачей судебной власти, а именно арбитражных судов, является защита нарушенных или оспариваемых прав и законных интересов субъектов в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности. Поэтому наряду с защитой интересов государства по полному взиманию налогов и применению ответственности за допускаемые налогоплательщиками налоговые правонарушения суд обязан защищать законные права и интересы налогоплательщиков от необоснованных посягательств государства в лице соответствующих органов. В связи с этим действующее законодательство предусматривает возможность защиты прав налогоплательщиков в судебном порядке, который на сегодняшний момент является наиболее приемлемым и эффективным.

Данный способ защиты основывается на следующих принципах арбитражного процессуального права:

- принцип равенства участников арбитражного процесса перед законом и судом представляет собой такое право, согласно которому правосудие осуществляется на началах равенства организаций и граждан независимо от каких-либо признаков и критериев (ст. 19 Конституции РФ, ст. 7 Федерального конституционного закона «О судебной системе РФ», ст. 6 Арбитражного процессуального кодекса (АПК));

- принцип диспозитивности выводится из содержания целого ряда норм арбитражного процессуального права (ст. 4, 23, 26, 37, 121, 145, 161 АПК и др.) и представляет собой такое правило, согласно которому заинтересованные в исходе дела лица вправе самостоятельно распоряжаться принадлежащими им субъективными материальными правами и процессуальными средствами их защиты. В содержание данного принципа входят следующие основные элементы:

1) возбуждение дела в арбитражном суде;

2) определение характера и объема исковых требований и возражений, возможность их изменения;

3) распоряжение материальными правами, процессуальными средствами их защиты, в частности отказ от иска, признание иска;

4) возбуждение апелляционного, кассационного производства, постановка вопроса о пересмотре дела в надзорном порядке и по вновь открывшимся обстоятельствам;

5) требование принудительного исполнения судебного акта арбитражного суда.

- принцип состязательности в настоящее время представляет собой конституционный принцип арбитражного процессуального права, зафиксированный в ст. 14, 30, 50, 123 Конституции РФ. Данный принцип представляет собой правило, согласно которому заинтересованные в исходе дела лица вправе отстаивать свою правоту в споре путем представления доказательств (ст. 52, 53, 54, 60 АПК); участия в исследовании доказательств,

представленных другими лицами; путем высказывания своего решения по всем вопросам, подлежащим рассмотрению в судебном заседании;

- принцип доступности судебной защиты прав и законных интересов представляет собой такое правило, в соответствии с которым всякое заинтересованное лицо вправе обратиться в порядке, предусмотренном законом, в арбитражный суд за защитой прав и интересов и отстаивать их в судебном процессе. При этом отказ от права на обращение в арбитражный суд недопустим и недействителен. Данный принцип сформулирован в ст. 46, 48 и др. Конституции РФ, ст. 4 АПК и других нормах арбитражного и процессуального законодательства;

- принцип юридической истины в арбитражном процессуальном праве выражен в содержании ст. 53, 54 АПК и представляет собой такое правило, согласно которому арбитражный суд разрешает подведомственные ему дела в пределах представленных сторонами доказательств. Арбитражный суд исходит из тех документов, которые собраны самими сторонами, не вмешиваясь в процесс доказывания;

- принцип процессуального равноправия сторон представляет собой такое правило, в соответствии с которым арбитражным процессуальным законодательством обеспечивается равенство участвующих в деле лиц при обращении в арбитражный суд, в предоставлении равных возможностей использования процессуальных средств защиты своих интересов в арбитражном суде. Данный принцип вытекает (помимо ст. 123 Конституции РФ) из содержания целого ряда норм арбитражного процессуального права (ст. 7, г. 4 ст. 34 АПК и т. д.). Содержание данного принципа заключается в следующем:

1. равенство сторон при обращении в арбитражный суд; истец подает иск, а ответчик вправе предъявить встречный иск, истец «возбуждает» дело, а копии искового заявления и приложенных к нему документов предоставляются ответчику;

2. равенство возможности защиты прав в суде: истец может отказаться от иска, а ответчик - от встречного иска. Ответчик может признать иск. У сторон имеются равные права по апелляционному и кассационному обжалованию и т. д.;

3. равные возможности участия сторон в доказательственной деятельности.

- принцип сочетания устности и письменности судебного разбирательства в арбитражном процессуальном праве характеризует специфику арбитражного процесса, связанную с преимущественным исследованием в ходе процесса письменных доказательств. Арбитражный суд исследует доказательства и фиксирует полученную устным путем информацию в письменной форме (ст. 60, ст. 103 АПК). Арбитражный процесс характеризуется стабильной письменной формой, поскольку решающую роль в судьбе заявленного иска играют надлежаще оформленные документы.

- принцип непосредственности исследования доказательств. Арбитражный суд обязан непосредственно исследовать и воспринять все до-

казательства по делу (ст. 10 АПК), т. е. заслушать объяснения лиц, участвующих в деле, показания свидетелей, заключения экспертов, ознакомиться с письменными доказательствами, осмотреть вещественные доказательства. Тем самым обеспечивается личное восприятие судьями всего доказательственного материала.

Соблюдение вышеперечисленных принципов необходимо налогоплательщику при реальной защите его прав и интересов в судебном порядке.

При обращении налогоплательщика за судебной защитой своих прав особое значение имеет решение вопросов, связанных с подведомственностью возникшего спора арбитражному суду.

В соответствии со ст. 22 Арбитражного процессуального кодекса РФ от 5 мая 1995 г. споры юридических лиц и граждан-предпринимателей с налоговыми органами подведомственны арбитражным судам. Споры граждан, не имеющих статуса предпринимателя, с налоговыми органами должны рассматриваться в судах общей юрисдикции.

Судебное обжалование актов налоговых органов налогоплательщиками производится путем подачи искового заявления в арбитражный суд в соответствии с арбитражным процессуальным законодательством.

Исковые требования, с которыми налогоплательщик вправе обратиться в арбитражный суд, обозначены в ст. 22 АПК РФ. Исходя из специфики налоговых правоотношений, защита прав налогоплательщиков – организаций и предпринимателей – возможна путем предъявления следующих исковых требований.

1) о признании недействительным (полностью или частично) ненормативного акта налоговой инспекции, не соответствующего закону или иным нормативным правовым актам и нарушающего права и законные интересы налогоплательщиков;

2) возврате из бюджета денежных средств, списанных налоговыми органами в бесспорном (безакцептном) порядке с нарушением требований закона или иного нормативного правового акта;

3) признании не подлежащего исполнению инкассового поручения налогового органа, по которому взыскание производится в бесспорном (безакцептном) порядке;

4) возмещении причиненных убытков;

Спор о признании недействительным акта (решения) налоговой инспекции является основным вопросом споров с налоговыми органами. С 01.01.99 г. в силу ст. 138 НК арбитражным судам подведомственны также дела по спорам об обжаловании организациями и индивидуальными предпринимателями действий или бездействия должностных лиц налоговых органов, которые ранее были подведомственны судам общей юрисдикции.

Акт налогового органа, в отношении которого налогоплательщиком предъявляются иски о признании его недействительным, должны отвечать четырем основным условиям:

- 1) акт должен носить ненормативный характер;
- 2) акт должен нарушать или затрагивать субъективные права юридического лица или гражданина–предпринимателя, причем как имущественные права, так и иные. Акты (решения) могут касаться не только применения финансовых санкций за выявленные налоговые нарушения, но и приостановления операций налогоплательщиков по счетам в банках и иных кредитных организациях, изъятия документов, свидетельствующих о сокрытии или занижении прибыли;
- 3) акт должен быть подписан руководителем соответствующей налоговой инспекции или его заместителем;
- 4) акт должен быть изложен в письменной форме.

Основаниями для обжалования акта налогового органа могут являться не только отсутствие в действиях налогоплательщика налоговых нарушений, но и отсутствие именно тех составов налоговых нарушений или тех обстоятельств, с которыми закон связывает применение той или иной меры воздействия, в том числе финансовых санкций.

Реализация права на иск связана с соблюдением правил, регулирующих порядок подачи искового заявления в арбитражный суд.

В соответствии с ч. 1 ст. 102 АПК исковое заявление подается в арбитражный суд в письменной форме, подписывается истцом или его представителем. В соответствии со ст. 47 АПК дела организаций в арбитражном процессе ведут их органы, действующие в пределах полномочий, предоставленных законом, иными нормативными актами или учредительными документами.

При наличии доверенности исковое заявление может быть подписано руководителем филиала, представительства, иного обособленного структурного подразделения предприятия. Ст. 48 АПК не ограничивает круг лиц – представителей в арбитражном суде. Ими могут быть не только работники организации, но и работники юридических фирм, любой уполномоченный гражданин, если эти лица не попадают под исключения, предусмотренные ст. 51 АПК. Единственное требование, которое предъявляет АПК - это наличие надлежащим образом, оформленных полномочий на ведение дела (ст. 49).

В соответствии с г. 2 ст. 102 АПК в исковом заявлении должны быть указаны следующие реквизиты:

- 1) наименование арбитражного суда, в который подается исковое заявление;
- 2) наименование лиц, участвующих в деле, и их почтовые адреса.
- 3) цена иска, если иск подлежит оценке;
- 4) обстоятельства, на которых основаны исковые требования. Исковое заявление должно содержать надлежащим образом обоснованное с фактической и правовой стороны требование;
- 5) доказательства, подтверждающие основания исковых требований. Убедительность приведенных в исковом заявлении доводов подтвер-

ждается указанием на доказательства иска. При наличии у истца доказательств он прилагает их к исковому заявлению;

б) расчет взыскиваемой или оспариваемой суммы;

7) требования истца со ссылкой на законы и иные нормативные правовые акты;

8) перечень прилагаемых документов.

Указанные реквизиты искового заявления обязательны. Вместе с тем в нем могут быть указаны и иные сведения, если они необходимы для правильного разрешения спора.

В соответствии со ст. 104 АПК к исковому заявлению прилагаются следующие документы, подтверждающие:

а) уплату государственной пошлины в установленном размере и порядке;

б) направления копий искового заявления и приложенных к нему документов;

в) обстоятельства, на которых основываются исковые требования.

Если исковое заявление подписано представителем истца, прилагается доверенность, подтверждающая его полномочия на предъявление иска.

Согласно ст. 103 АПК, истец при предъявлении иска обязан направить другим лицам, участвующим в деле, копии искового заявления и приложенные к нему документы, которые у них отсутствуют. Совершение этого действия связано с необходимостью подготовиться лицам, участвующим в деле, к судебному разбирательству.

Организационно подача искового заявления происходит следующим образом: само исковое заявление передается в арбитражный суд, который будет рассматривать дело по первой инстанции. Истец или его представитель могут послать исковое заявление по почте, а также сдать его в канцелярию суда, где осуществляется регистрация искового заявления и присвоение номера. После этого заявление передается конкретному судье для решения вопроса о возбуждении дела. Судья в пятидневный срок со дня поступления искового заявления в арбитражный суд должен решить вопрос о принятии дела к производству.

Наличие у истца права на предъявление иска и соблюдение им порядка его составления дают основания для положительного решения вопроса о принятии иска к производству арбитражного суда.

Определение о принятии искового заявления и подготовке дела к судебному разбирательству направляется лицам, участвующим в деле, заказным письмом с уведомлением о вручении (ч. 2 ст. 113 АПК).

На эффективность судебной защиты нарушенных прав и законных интересов существенное влияние оказывает быстрота рассмотрения дела. Арбитражные суды призваны поддерживать правовыми средствами стабильность в условиях рыночной экономики, при которых отношение между субъектами предпринимательской деятельности характеризуется значительной динамикой. АПК установлен (ст. 114) единый срок рассмотрения дел: два месяца со дня поступления искового заявления.

Судебное разбирательство – самостоятельная стадия арбитражного процесса. Основная задача данной стадии – рассмотрение спора по существу.

Судебное разбирательство происходит в заседании арбитражного суда, во время которого суд непосредственно исследует доказательства и устанавливает фактические обстоятельства, на основании которых выносит законное и обоснованное решение. Собственно на этой стадии арбитражные суды осуществляют правосудие путем выполнения задач арбитражного судопроизводства (ст. 2 АПК).

Наиболее ярко принципы правосудия проявляются на стадии судебного разбирательства, проходящего в арбитражном суде первой инстанции.

Арбитражный суд, рассмотревший дело по первой инстанции, выносит решение (гл. 17 АПК) либо определение (гл. 18 АПК).

В соответствии со ст. 124 АПК при разрешении спора по существу арбитражный суд принимает решение. Оно должно быть законным и обоснованным. Арбитражный суд основывает решения лишь на тех доказательствах, которые были исследованы в заседании. Решения направляются лицам, участвующим в деле, заказным письмом с уведомлением о вручении или вручается им под расписку в пятидневный срок со дня принятия.

Определения арбитражного суда (ст. 140 АПК) выносятся по отдельным вопросам, возникающим в ходе судебного разбирательства и не разрешают дела по существу (при отложении рассмотрения дела, приостановлении, прекращении производства по делу, оставлении иска без рассмотрения и др.). Определения могут выноситься как в виде отдельного документа, так и без оформления в виде отдельного акта путем занесения в протокол судебного заседания. В случаях, когда арбитражный суд выносит определение в виде отдельного акта, оно направляется лицам, участвующим в деле, и другим лицам, которых оно касается, в пятидневный срок после вынесения или вручается под расписку (ч. 1 ст. 142 АПК).

Решение арбитражного суда вступает в законную силу по истечении месячного срока после его принятия. Решение приводится в исполнение после вступления его в законную силу. В случае подачи апелляционной жалобы решение, если оно не отменено, вступает в законную силу с момента вынесения постановления апелляционной инстанции.

### **3.3. Судебные расходы**

До подачи искового заявления истец обязан уплатить государственную пошлину в размерах, установленных законом РФ от 09.12.91 № 2005-1 «О государственной пошлине», действующем в редакции Федерального Закона от 31.12.95 № 226-ФЗ, с изменениями и дополнениями, внесенными Федеральными Законами от 20.08.96 № 118-ФЗ и от 19.07.97 № 105-ФЗ. Установленные данным Законом размеры пошлин за рассмотрение иско-

вых заявлений арбитражным судом в зависимости от видов и цены исков приведены в табл. 3.

**Таблица 3-Размеры государственной пошлины за рассмотрение исковых заявлений**

<i>Виды исковых заявлений, рассматриваемых арбитражным судом</i>	<i>Размер государственной пошлины за рассмотрение искового заявления</i>
Исковые заявления имущественного характера при цене иска -до 10 000 руб. -свыше 10 000 до 50 000 руб. -свыше 50 000 до 100 000 руб. -свыше 100 000 до 500 000 руб. -свыше 500 000 до 1 000 000 руб. -свыше 1 000 000 руб.	5 % от цены иска, но не менее 1 МРОТ 500 руб. + 4 % от суммы свыше 10 000руб. 2 100 руб. + 3% от суммы свыше 50 000 руб. 3 600 руб. + 2% суммы свыше 100 000 руб. 11 600 руб.+1% от суммы свыше 500 000 руб. 16 600 руб. + 0.5% от суммы свыше 1 000 000 руб., но не выше 1 000 МРОТ
Исковые заявления о признании недействительными (полностью или частично) ненормативных актов государственных и иных органов	20 % от МРОТ – для граждан 10 МРОТ – для организаций
Иные исковые заявления неимущественного характера	10 МРОТ
Апелляционные кассационные жалобы на решения и постановления арбитражного суда, а также на определения о прекращении производства по делу, об оставлении иска без рассмотрения, о наложении судебных штрафов	50% от размера государственной пошлины, взимаемой при подаче соответствующего искового заявления

Цена иска имущественного характера определяется исходя из оспариваемой суммы или стоимости истребуемого имущества с включением в нее суммы неустойки, штрафа или пени (ст. 92 АПК).

При увеличении исковых требований недостающая сумма государственной пошлины взыскивается при принятии решения в соответствии с увеличенной ценой иска. При уменьшении цены иска уплаченная пошлина не возвращается (ч. 2 ст. 91 АПК).

С исковых заявлений, содержащих одновременно требования имущественного и неимущественного характера, пошлина взимается в размерах, установленных для обоих видов заявлений.

Суды вправе, исходя из имущественного положения сторон, отсрочить или рассрочить уплату государственной пошлины или уменьшить ее размер (истец соответствующее мотивированное ходатайство должен включить в исковое заявление). От уплаты государственной пошлины за

рассмотрение заявлений арбитражными судами освобождаются общественные организации инвалидов, их учреждения, учебно–производственные организации и объединения, организации, финансируемые из федерального бюджета, государственные органы, действующие в интересах государства, в т.ч. налоговые инспекции и др.

Государственная пошлина, от уплаты которой при подаче искового заявления в арбитражный суд истец был в установленном порядке освобожден, взыскивается с ответчика (если только он не освобожден от уплаты государственной пошлины) пропорционально размеру удовлетворенных требований (гл. 2 ст. 95 АПК). Это означает, что по подаваемым налоговыми органами искам о взыскании штрафных санкций с налогоплательщика взыскивается государственная пошлина, исчисленная исходя из суммы присужденного штрафа.

Уплаченная государственная пошлина подлежит возврату частично или полностью в следующих случаях:

- внесение ее в больших размерах, чем установлено законом;
- возвращение или отказ в принятии искового заявления, жалобы и иного обращения судами;
- прекращение производства по делу или оставление иска без рассмотрения;
- удовлетворение исковых требований арбитражным судом, если ответчик освобожден от уплаты государственной пошлины.

Таким образом, по искам налогоплательщиков к налоговым органам в случае решения дела в пользу налогоплательщика государственная пошлина подлежит возврату из Федерального бюджета.

Возврат уплаченной в федеральный бюджет государственной пошлины производится по заявлениям, подаваемым в налоговый орган в течение года со дня принятия соответствующего решения суда. Возврат должен быть осуществлен в течение одного месяца со дня принятия решения о возврате соответствующим финансовым или налоговым органом. Обстоятельства, являющиеся основанием для полного или частичного возврата государственной пошлины, указываются в судебном акте арбитражного суда, а при отсутствии такого акта возврат производится на основании выданной судом справки (ст. 93 АПК).

Помимо государственной пошлины, к судебным расходам относятся издержки, связанные с рассмотрением дела: суммы, подлежащие выплате за проведение экспертизы, назначенной арбитражным судом, вызов свидетеля и т. д., а также расходы, связанные с исполнением судебного акта. По окончании рассмотрения дела все судебные расходы (в т. ч. и произведенные по инициативе суда) относятся на лиц, участвующих в деле, пропорционально размеру удовлетворенных исковых требований.

### **3.4. Порядок обжалования судебных решений**

В случае, когда налогоплательщик на стадии судебного разбирательства в арбитражном суде первой инстанции не смог должным образом за-

щитить свои права, для дальнейшей реализации данного права АПК РФ предусмотрен специальный «охранительный блок» раздел 3 «Производство по пересмотру решений», включающий в себя следующие 4 самостоятельных института:

- 1) производство в апелляционной инстанции по жалобам на не вступившие в законную силу решения и определения арбитражного суда первой инстанции;
- 2) производство в суде кассационной инстанции по жалобам на вступившие в законную силу решения, определения и постановления;
- 3) пересмотр решений, определений и постановлений арбитражного суда в порядке судебного надзора;
- 4) пересмотр по вновь открывшимся обстоятельствам решений, определений, постановлений арбитражных судов, вступивших в законную силу.

Производство в апелляционной инстанции – наиболее доступный и быстрый способ проверки законности и обоснованности решений арбитражного суда первой инстанции и исправления допущенных этим судом ошибок.

Не вступившее в законную силу решение суда первой инстанции может быть обжаловано в апелляционную инстанцию путем подачи апелляционной жалобы в течение месяца после принятия решения. Апелляционная жалоба рассматривается апелляционной инстанцией того же суда, который принял решение по первой инстанции (ст. 146 АПК).

Апелляционная жалоба должна быть составлена в письменной форме, а ее содержание отвечать требованиям ст. 148 АПК. В апелляционной жалобе должны быть указаны следующие элементы:

- 1) наименование арбитражного суда, которому адресуется жалоба;
- 2) наименование лица, подающего жалобу, и лиц, участвующих в деле;
- 3) наименование арбитражного суда, принявшего решение, на которое подается жалоба, номер дела и дата принятия решения, предмет спора;
- 4) требование лица, подающего жалобу, и основания, по которым заявитель считает решение неправильным, со ссылкой на законы, иные нормативные правовые акты и материалы дела;
- 5) перечень прилагаемых к жалобе документов.

Апелляционная жалоба подписывается лицом, подающим жалобу, или его представителем. К жалобе, подготовленной представителем, прилагается доверенность, подтверждающая его полномочия на обжалование судебных актов, если она ранее не была представлена по данному делу.

В соответствии со ст. 149 АПК лицо, подающее апелляционную жалобу, направляет другим лицам, участвующим в деле, копии жалобы и приложенных к ней документов, которые у них отсутствуют. Это обязанность лица, возбуждающего апелляционное производство, неисполнение которой ведет к невозможности принятия жалобы.

В соответствии с ч. 1 ст. 91 АПК апелляционные жалобы оплачиваются государственной пошлиной. Подтверждением уплаты государствен-

ной пошлины являются приложенные к апелляционной жалобе доказательства соблюдения данного условия (гл. 2 ст. 148 АПК). Срок рассмотрения апелляционной жалобы установлен в ст. 156 АПК и составляет один месяц со дня ее поступления в арбитражный суд. Само рассмотрение дела в апелляционной инстанции протекает практически так же, как и в суде первой инстанции.

В зависимости от результатов рассмотрения апелляционной жалобы и в соответствии со ст. 157 АПК арбитражный суд, рассмотрев дело в апелляционной инстанции, вправе осуществить следующие действия:

- 1) оставить решение суда без изменения, а жалобу без удовлетворения, если придет к выводу о том, что вынесенное судом первой инстанции решение законно и обоснованно, мотивы жалобы не содержат данных, опровергающих обстоятельства, установленные судом, и при вынесении решения не нарушен закон;
- 2) отменить решение полностью или в части и принять новое решение;
- 3) изменить решение;
- 4) отменить решение полностью или в части и прекратить производство по делу или остановить иск без рассмотрения полностью или в части. С учетом изложенного основаниями к изменению или отмене решения арбитражного суда первой инстанции являются его незаконность и необоснованность.

Незаконным является решение арбитражного суда, вынесенное с нарушением и неправильным применением норм материального и процессуального права (п. 4 ч. 1 ст. 158 АПК).

Нарушением норм материального права являются следующие прецеденты:

- 1) неприменение закона, подлежащего применению в конкретном случае;
- 2) применение закона, не подлежащего применению;
- 3) неправильное истолкование судом примененного закона.

Нарушение норм процессуального права является в любом случае основанием к отмене решения арбитражного суда первой инстанции:

- 1) если дело рассмотрено судом в незаконном составе;
- 2) если дело рассмотрено судом в отсутствие кого-либо из участвующих в деле лиц, не извещенных надлежащим образом о времени и месте заседания, а также ряд других обстоятельств, приведенных в ч. 3 ст. 158 АПК.

Необоснованным является решение, принятое в следующих условиях:

- а) при неполном выяснении обстоятельств, имеющих значение для дела;
- б) при недосказанности имеющих значения для дела обстоятельств, которые арбитражный суд считал установленными;
- в) при несоответствии выводов суда, изложенных в решении, обстоятельствам дела (пп. 1-3 ч.1 ст. 158 АПК).

В соответствии с ч. 1 ст. 159 АПК по результатам рассмотрения апелляционной жалобы принимается постановление, которое подписывается всеми судьями арбитражного суда, принимавшими участие в его вынесении.

Постановление вступает в законную силу с момента его принятия. Постановление направляется лицам, участвующим в деле, заказным письмом с уведомлением о вручении или вручается под расписку в пятидневный срок со дня принятия.

Данное постановление может быть обжаловано в кассационную инстанцию. Кассационная жалоба подается на решение арбитражного суда, вступившего в законную силу, и постановление апелляционной инстанции (ст. 161 АПК) в федеральный арбитражный суд округа, полномочный ее рассматривать через арбитражный суд, принявший решение, который вместе с делом направляет ее в суд округа (ст. 163 АПК). Кассационная жалоба может быть подана в течение одного месяца после вступления в законную силу решения или постановления арбитражного суда.

Содержание кассационной жалобы аналогично содержанию апелляционной жалобы.

Ссылка в кассационной жалобе на недоказанность обстоятельств дела или на несоответствие в решении или постановлении выводов о фактических взаимоотношениях лиц, участвующих в деле, обстоятельством дела не допускается.

Кассационная жалоба подписывается лицом, подающим жалобу, или его представителем. Полномочия представителя должны быть оформлены доверенностью, которая прилагается к жалобе. К жалобе должны быть приложены доказательства направления ее копий другим лицам, участвующим в деле, и доказательства уплаты государственной пошлины в установленном порядке и размере. В случае неуплаты государственной пошлины к жалобе должно быть приложено ходатайство об отсрочке, рассрочке ее уплаты или уменьшения ее размера.

При соблюдении заявителем всех названных условий кассационная жалоба принимается судом округа к производству, о чем выносится определение.

Кассационная жалоба на решение арбитражного суда и постановление апелляционной инстанции рассматривается в месячный срок со дня ее поступления вместе с делом в федеральный арбитражный суд округа. Пределы рассмотрения дела в кассационной инстанции ограничены проверкой правильности применения норм материального и процессуального права арбитражным судом первой и апелляционной инстанций.

По результатам рассмотрения кассационной жалобы суд кассационной инстанции выносит постановление, которое подписывается всеми судьями (ст. 177 АПК).

Суд округа, рассмотрев дело, вправе совершить следующие действия:

- 1) оставить судебный акт без изменения, а жалобу без удовлетворения;

- 2) отменить судебный акт полностью или в части и принять новое решение;
- 3) отменить судебный акт и передать дело на новое рассмотрение в инстанцию арбитражного суда, судебный акт которой отменен, если принятый недостаточно обоснован. При этом судебный акт может быть отменен и частично;
- 4) изменить судебный акт;
- 5) отменить судебный акт полностью или в части и прекратить производство по делу или оставить иск без рассмотрения полностью или в части;
- 6) оставить в силе одно из ранее принятых решений или постановлений (ст. 175 АПК).

Постановление кассационной инстанции вступает в законную силу с момента его принятия и обжалованию не подлежит (п. 4 ст. 177 АПК). Оно направляется лицам, участвующим в деле, заказным письмом с уведомлением о вручении или вручается им под расписку в пятидневный срок со дня принятия.

В случае несогласия с постановлением участвующие в деле лица могут в установленном порядке обратиться с заявлением о принесении протеста на него в порядке надзора.

Кассационное производство по действующему арбитражному процессуальному законодательству является новым механизмом проверки законности принятых судебных актов и не имеет аналогов в процессуальном законодательстве других государств. Весьма короткий промежуток деятельности судов округов показал, что такой механизм реально способствует защите прав и законных интересов организаций и граждан.

Вступившие в законную силу решения и постановления всех арбитражных судов в РФ могут быть пересмотрены в порядке надзора, за исключением постановлений Президиума Высшего арбитражного суда РФ.

Законом установлено, что пересмотр вступивших в законную силу судебных решений и постановлений может иметь место только по протестам следующих должностных лиц, указанных в ст. 181 АПК:

- Председатель Высшего арбитражного суда РФ;
- заместители Председателя;
- генеральный прокурор РФ;
- заместители генерального прокурора.

Одним из основных и преобладающих поводов к пересмотру дела в надзорном порядке является заявление о принесении протеста в порядке надзора.

Анализ ст. 185 и некоторых других статей АПК показывает, что такое заявление должно отвечать определенным требованиям.

Во-первых, следует иметь в виду, что допускается пересмотр решения или постановления после вступления в законную силу, т. е. не ранее чем через месяц после принятия решения либо с момента принятия постановления апелляционной инстанцией. Однако следует отметить, что если не использованы возможности для кассационного обжалования, обраще-

ние с заявлением о принесении протеста в порядке надзора надо признать преждевременным.

Надзорный порядок проверки судебных актов является особым, исключительным, и к нему соответствующие лица (в нашем случае налогоплательщики) могут прибегать только после того, как исчерпаны другие предусмотренные законом способы обжалования. Косвенное подтверждение этого можно найти в ч. 1 ст. 185 АПК, в которой сказано, что заявление может быть подано после рассмотрения дела в апелляционной или кассационной инстанциях. Заявление, поступившее до истечения срока на кассационное обжалование, к рассмотрению не принимается.

Во-вторых, заявление может быть подано не любым лицом, а лишь лицами, участвовавшими в деле.

В-третьих, заявление может быть подано после того, как дело было рассмотрено в апелляционной или кассационной инстанциях. Указанное правило продиктовано тем, что если лицо хотя бы один раз не воспользовалось своим правом на подачу жалобы, согласно обычно установленной законом процедуре, то это лицо само лишило себя права обращаться с заявлением о применении протеста в порядке надзора.

При наличии оснований для принесения протеста (незаконность или необоснованность судебного акта), в т. ч. в связи с заявлением лица, участвующего в деле, должностное лицо приносит протест и направляет его вместе с делом в Президиум Высшего арбитражного суда РФ, который в качестве надзорной инстанции действует в составе председателя Высшего арбитражного суда РФ, заместителей председателя, председателей восьми судебных составов, секретаря Пленума Высшего арбитражного суда РФ и судьи-докладчика, являющегося членом Президиума при рассмотрении того дела, которое он докладывает.

В АПК принесение протеста не ограничено определенным сроком.

По результатам рассмотрения протеста Президиум принимает постановление. В нем кратко излагается содержание протеста с указанием на доводы, на основании которых автор протеста не согласен с опротестованным судебным актом, а также излагаются мотивы, по которым судебный акт признается незаконным или необоснованным, а при отклонении протеста – мотивы, по которым Президиум не соглашается с его доводами.

Постановление вступает в силу с момента его принятия и направляется в пятидневный срок со дня его принятия лицам, участвующим в деле, заказным письмом с уведомлением о вручении.

Институт пересмотра по вновь открывшимся обстоятельствам судебных актов, вступивших в законную силу, имеет важнейшее значение в системе институтов арбитражного процессуального права. Во-первых, возможность пересмотра судебных актов по вновь открывшимся обстоятельствам является дополнительной гарантией правосудности и справедливости судебных актов, следовательно, защиты прав каждого субъекта правоотношений в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности. Во-вторых, позволяет использовать более простую и оперативную

форму судебного надзора, чем другие, предусмотренные АПК. Данная стадия позволяет устранить допущенные судебные ошибки, которые не были и не могли быть ранее выявлены.

К основаниям для пересмотра по вновь открывшимся обстоятельствам судебного акта, вступившего в законную силу, Закон (ч. 2 ст. 192 АПК) относит следующее:

- 1) существенные для дела обстоятельства, которые не были и не могли быть известны заявителю;
- 2) установленные вступившим в законную силу приговором суда заведомо ложные показания свидетеля, заведомо ложное заключение эксперта, заведомо неправильный перевод, подложность документов либо вещественных доказательств, повлекшие за собой принятие незаконного или необоснованного судебного акта;
- 3) установленные вступившим в законную силу приговором суда преступные действия лиц, участвующих в деле, либо их представителей или преступные действия судей, совершенные при рассмотрении данного дела;
- 4) отмена судебного акта арбитражного суда, решения, приговора суда либо постановления другого органа, послужившего основанием к принятию данного решения.

Заявление о пересмотре по вновь открывшимся обстоятельствам судебного акта может быть подано при наличии следующих условий:

- а) судебный акт, подлежащий пересмотру, вступил в законную силу;
- б) у заявителя имеются доказательства наличия вновь открывшихся обстоятельств, являющихся основанием для пересмотра в соответствии со ст. 192 АПК;
- в) заявитель является лицом, участвующим в деле;
- г) прошло не более месяца со дня обнаружения вновь открывшихся обстоятельств, т. е. с того момента, когда заявителю стало известно об их наличии. Данный срок может быть восстановлен арбитражным судом по ходатайству заявителя, если причины пропуска будут признаны уважительными.

Заявитель обязан направить другим лицам, участвующим в деле, копии своего заявления и проложенных к нему документов, которые у них отсутствуют. Доказательство направления указанных документов и копии заявления необходимо приложить к заявлению. Обязанность по уплате государственной пошлины за подачу заявления о пересмотре по вновь открывшимся обстоятельствам судебного акта АПК и законом «О государственной пошлине» не предусмотрена.

Заявление о пересмотре по вновь открывшимся обстоятельствам судебного акта подается в арбитражный суд, его принявший. Если апелляционная, кассационная или надзорная инстанции отменили (изменили) судебный акт нижестоящей инстанции и приняли новый, который, по мнению заявителя, подлежит пересмотру, заявление подается соответственно в апелляционную, кассационную или надзорную инстанции.

Арбитражный суд, принявший заявление о пересмотре судебного акта по вновь открывшимся обстоятельствам, должен рассмотреть заявление в месячный срок со дня его поступления.

Арбитражный суд, рассмотрев заявление о пересмотре по вновь открывшимся обстоятельствам вступившего в законную силу судебного акта, удовлетворяет заявление и отменяет судебный акт либо отказывает в пересмотре и выносит определение.

Определение об удовлетворении заявления вступает в силу немедленно, обжалованию не подлежит.

После вынесения определения об отмене судебного акта суд начинает подготовку дела к новому судебному разбирательству и выносит соответствующее определение по правилам, установленным в гл. 15 АПК.

При отказе в удовлетворении заявления о пересмотре судебного акта по вновь открывшимся обстоятельствам суд также выносит мотивированное определение, которое может быть обжаловано в общем порядке.

В целом изложенное позволяет сделать вывод о том, что законодательством РФ сформирован достаточно эффективный механизм защиты законных прав и интересов налогоплательщиков в спорах с налоговыми органами (рис. 5), прежде всего защита прав налогоплательщиков гарантирована наличием независимого органа, в данном случае арбитражного суда, уполномоченного давать объективную правовую оценку ненормативным актам государственных органов любого уровня. Это особенно важно для налоговых правоотношений. По сути, арбитражный суд в настоящее время является последней государственной инстанцией в разрешении сложных вопросов по налогообложению и применению мер налоговой ответственности.

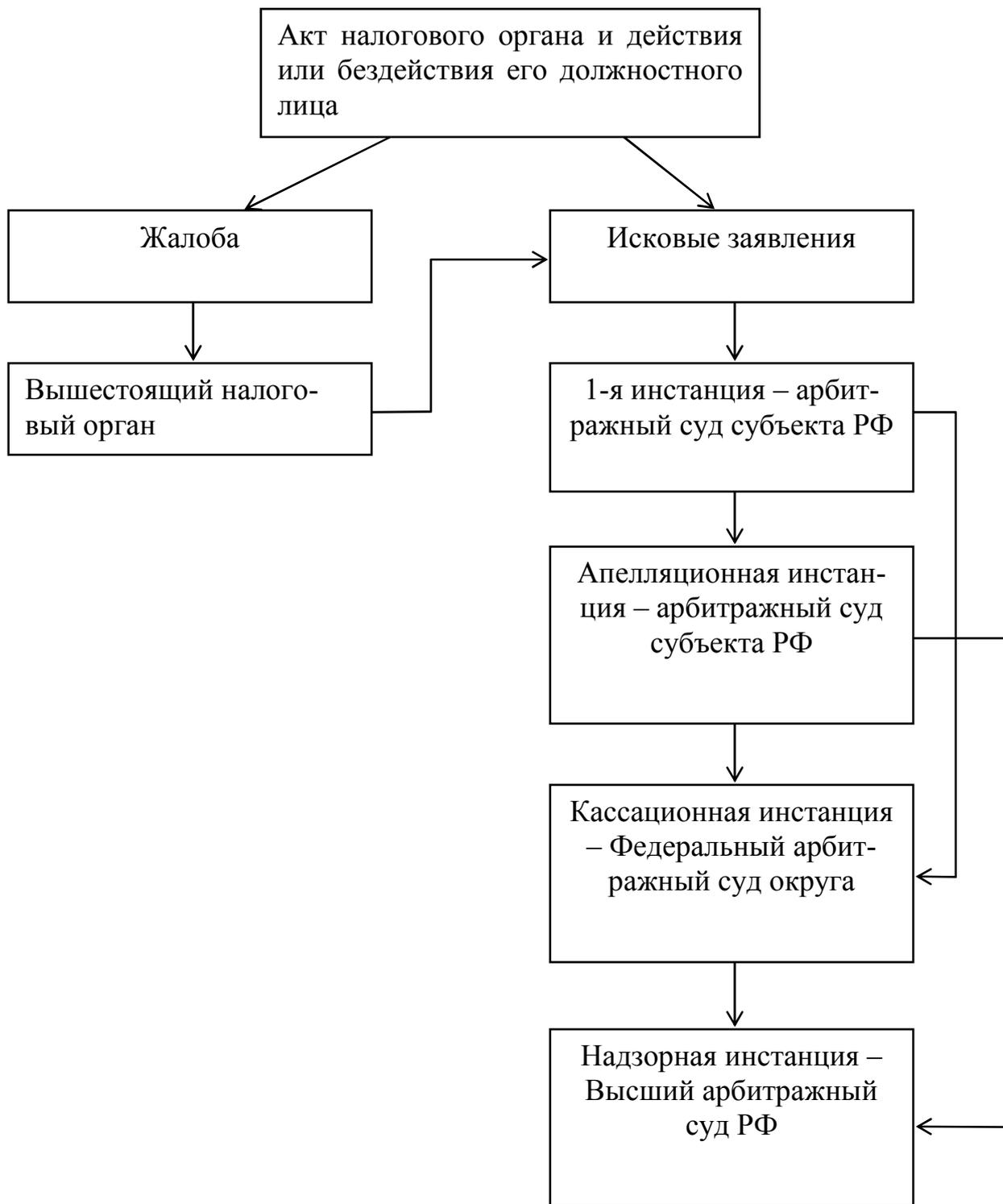


Рис. 5. Порядок обжалования актов налоговых органов и действий или бездействия их должностных лиц.

## **4. ОТВЕТСТВЕННОСТЬ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ ЗА НАРУШЕНИЯ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА**

### **4.1. Налоговые правонарушения и ответственность за их совершение**

Необходимость четкого выполнения требований налогового законодательства для жизнедеятельности общества и государства в целом обусловила применение различных мер государственного принуждения ко всем участникам правоотношений, действующих в сфере налогообложения.

Как показывает практика, большинство нарушений налогового законодательства совершаются налогоплательщиками не столько в результате их стремления уйти от уплаты налогов, сколько от незнания тех последствий (ответственности), которые могут наступить в случае обнаружения данных нарушений. Исходя из этого, институт ответственности имеет огромное, хотя и несколько косвенное значение в защите прав налогоплательщиков.

В соответствии с Налоговым кодексом, налоговым правонарушением признается виновно совершенное противоправное, т. е. в нарушение законодательства о налогах и сборах, деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, налогового агента и иных лиц, за которое Налоговым кодексом установлена ответственность (ст. 106 НК РФ). Виновно совершенное противоправное деяние, ответственность за которое предусмотрена Уголовным кодексом РФ, относится уже к налоговым преступлениям.

Виновным в совершении налогового правонарушения признается лицо, совершившее соответствующее противоправное деяние как умышленно, так и по неосторожности, т. е. как в случае, когда совершившее противоправное деяние лицо осознавало его противоправный характер и желало либо сознательно допускало наступление его вредных последствий, так и в случае, когда совершившее противоправное деяние лицо не осознавало его противоправного характера либо вредного характера, возникших в результате его совершения последствий, хотя должно было и могло это осознавать. Вина организации в совершении налогового правонарушения определяется в зависимости от вины ее должностных лиц либо ее представителей, действия (бездействие) которых обусловили совершение данного налогового правонарушения (п.1 ст. 110 НК РФ).

К обстоятельствам, исключаящим вину в совершении налогового правонарушения, относятся следующие (ст. 111 НК РФ):

- совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, вследствие стихийного бедствия или других чрезвычайных и непреодолимых обстоятельств;
- совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, налогоплательщиком — физическим лицом, находившемся в момент его совершения в состоянии, при котором это лицо не могло отдавать

себе отчета в своих действиях или руководить ими вследствие болезненного состояния;

- выполнение налогоплательщиком или налоговым агентом письменных разъяснений по вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данных налоговым органом или другим уполномоченным государственным органом или их должностными лицами в пределах их компетенции.

Наличие перечисленных обстоятельств исключает привлечение к ответственности за совершение налогового правонарушения (п 2. ст. 111 НК РФ).

Однако отсутствие вины освобождает налогоплательщика только от взыскания штрафов, но не пени, поскольку последняя не является мерой налоговой ответственности, а представляет собой компенсацию убытков государства вследствие несвоевременного поступления налоговых платежей в бюджеты или в государственные внебюджетные фонды.

Помимо этого, Налоговый кодекс устанавливает обстоятельства, смягчающие или отягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения. В частности, обстоятельствами, смягчающими ответственность, признаются (п. 1 ст.112 НК РФ) следующие:

- совершение правонарушения вследствие стечения тяжелых личных или семейных обстоятельств;
- совершение правонарушения под влиянием угрозы или принуждения либо в силу материальной, служебной или иной зависимости;
- иные обстоятельства, которые могут быть признаны судом смягчающими ответственность.

При наличии хотя бы одного из этих обстоятельств размер штрафа подлежит уменьшению в 2 раза и более (по усмотрению правоприменительного органа) (ст. 114 п. 3 НК РФ).

Отягчающим ответственность обстоятельством признается совершение налогового правонарушения лицом, ранее привлекавшимся к ответственности за аналогичное правонарушение. При этом лицо, с которого взыскана налоговая санкция, считается привлекавшимся к ответственности в течение 12 месяцев с момента вступления в силу решения суда или налогового органа о применении налоговой санкции (ст. 112 п. 2 п. 3 НК РФ).

При наличии отягчающего обстоятельства размер штрафа увеличивается на 100 % по сравнению с установленным Налоговым кодексом (п. 4 ст. 114 НК РФ).

Мерой ответственности за совершение налогового правонарушения являются налоговые санкции в виде денежных взысканий в предусмотренных Налоговым кодексом размерах (ст. 114 п. 1, п. 2 НК РФ). При совершении одним и тем же двух и более налоговых правонарушений налоговые санкции взыскиваются за каждое правонарушение в отдельности без поглощения менее строгой санкции более строгой (ст. 114 п. 5 НК).

Налоговый кодекс РФ и закон РФ «Об основах налоговой системы в РФ» устанавливают ряд сходных составов правонарушений, в связи с чем

при решении вопроса об ответственности налогоплательщиков у арбитражного суда возникает необходимость применения к налогоплательщику за аналогичные (сходные) составы налоговых правонарушений ответственности, предусмотренной соответствующими статьями Налогового кодекса РФ, учитывая при этом требования пункта 3 статьи 5 Налогового кодекса РФ о том, что законы о налогах и сборах, устраняющие или смягчающие ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах либо устанавливающие дополнительные гарантии защиты прав налогоплательщиков, имеют обратную силу.

Таким образом, за налоговые правонарушения, допущенные до 01.01.99 г., но обнаруженные после этой даты, должны применяться меры ответственности, установленные на момент совершения правонарушения, а более мягкие налоговые санкции, установленные Налоговым кодексом. Но в то же время по совершенным до 01.01.99 г. налоговым правонарушениям, за которые Налоговый кодекс устанавливает новые и более жесткие по сравнению с ранее действовавшими меры ответственности, должны применяться меры ответственности, действовавшие на момент совершения правонарушения.

Виды налоговых правонарушений и ответственность за их совершение, установленные главой 16 Налогового кодекса РФ и ст. 13 Закона РФ «Об основах налоговой системы в РФ» N 2118-1 для налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов, приведены в табл. 4.

Ввиду того, что привлечение к ответственности за одно и то же нарушение закона возможно только один раз (п. 2 ст. 108 НК РФ), привлечение к ответственности за налоговые правонарушения налогоплательщиков — физических лиц производится в том случае, если совершенное деяние не содержит признаков состава преступления, предусмотренного Уголовным кодексом РФ (п. 3 ст. 108 НК РФ). В противном случае материалы об обнаруженном нарушении действующего законодательства должны быть переданы в органы налоговой полиции для возбуждения уголовного дела.

Привлечение к ответственности за совершение налогового правонарушения налогоплательщиков-организаций не исключает при наличии соответствующих оснований привлечения к административной, уголовной или иной предусмотренной действующим законодательством ответственности ее должностных лиц (п. 4 ст. 108 НК РФ).

Решение о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения выносится налоговым органом, но

Таблица 4

## Штрафные санкции за нарушения налогового законодательства

№	До 01.01.99 г. в соответствии с Законом № 2118-1						В соответствии и Налоговым кодексом	
	Статья	Нарушение	Размер штрафа	Статья с 01.01.99	Статья с 14.07.99	Нарушение	Размер штрафа с 01.01.99	Размер штрафа с 14.07.99
A	1	2	3	4	5	6	7	8
1	п.п. а п. 1 ст. 13	Соккрытие (занижение) прибыли	НП+НП	п.1 ст.122		Неуплата налогов, выявленная при выездной налоговой проверке	20% от суммы налога	20% от суммы налога
2	п.п. а п. 1 ст. 13	Соккрытие (занижение) иного объекта налогообложения	Налог	п.1 ст.122		Неуплата налогов, выявленная при выездной налоговой проверке	20% от суммы налога	20% от суммы налога
3	п.п. а п. 1 ст. 13	Умышленное сокрытие прибыли (по решению суда)	НП+5 х НП	п.1 ст.122	п.3 ст.122	Умышленная неуплата налогов, выявленная при выездной налоговой проверке	40% от суммы налога	40% от суммы налога
4	п.п. б п. 1 ст. 13	Отсутствие или ведение учета с нарушением установленного порядка, повлекшее занижение дохода (прибыли)	0,1 х налог	п.3 ст.120		Грубое нарушение правил учета доходов, расходов и объектов налогообложения, которое повлекло за собой занижение дохода	10% от суммы налога, но не менее 15 000 руб.	10% от суммы налога, но не менее 15 000 руб
5	п.п. б п. 1 ст. 13	Непредставление или несвоевременное представление в налоговый орган документов, необходимых для исчисления уплаты налога	0,1 х налог	п.1 ст.119		Несвоевременное представление налоговой декларации	5% за каждый месяц, но не более 25%	5% суммы налога за каждый полный или неполный месяц со дня ее представления, но не более 30% и не менее 100 руб.
				п.2 ст.119		То же, более 180 дней	-	30%+10% от суммы налога за каждый полный или неполный месяц начиная с 181-го дня

Продолжение табл. 4

№	До 01.01.99г. В соответствии с Законом № 2118-1			В соответствии с Налоговым кодексом			
	Статья	Нарушение	Размер Штрафа	Статья с 01.01.99	Статья с 14.07.99	Нарушение	Размер штрафа с 01.01.99
A	1	2	3	4	5	6	7
				п.3 ст.119		Отказ или несвоевременное представление документов и сведений по запросу налогового органа	50 р. за каждый документ
6				ст.116	ст.116	Нарушение сроков постановки на учет в налоговом органе	5 000 руб.
						То же более 90 дней	10 000 руб.
7				ст.117	ст.117	Уклонение от постановки на учет в налоговом органе (ведение деятельности без постановки на учет)	-
						То же более 90 дней	10% от полученных доходов, но не менее 2000руб.
8				п.1 ст.118		Нарушение срока представления информации об открытии или закрытии счетов	5 000 руб.
						То же, если это повлекло за собой неуплату налогов	10% от сумм, поступивших на счет
9				п.1 ст.120		Грубое нарушение правил учета доходов, расходов и иных объектов налогообложения в течение одного налогового периода	5 000 руб.
				п.2 ст.120		То же в течение более одного налогового периода	15 000руб.
				п.3 ст.120		То же, если это повлекло занижение налоговой базы	10% от суммы налога, но не менее 15000р.

№	До 01.01.99г. в соответствии с Законом № 2118-1			В соответствии с Налоговым кодексом				
	Статья	Нарушение	Размер штрафа	Статья с 01.01.99	Статья с 14.07.99	Нарушение	Размер штрафа с 01.01.99	Размер штрафа с 14.07.99
А	1	2	3	4	5	6	7	8
10				п.4 ст.120		Нарушение правил составления налоговой декларации	3 000руб.	-
11				ст.121		То же, повлекшее занижение налога	5 000руб.	-
12		Неудержание или неперечисление подоходного налога	10% от налога	ст.123		Неудержание или неперечисление налога налоговым агентом	20% от суммы налога	20% от суммы налога
13				ст.124		Воспрепятствование доступу должностного лица налогового органа в помещение или на территорию	5 000руб.	5 000руб.
14				ст.125		Несоблюдение порядка владения, пользования или распоряжения арестованным имуществом	10 000руб.	10 000руб.
15				п.1 ст.126	п.2 ст.126	Непредставление налоговому органу сведений о налогоплательщике	5 000руб.	5 000руб.
					п.1 ст.126	Непредставление документов и сведений		50р. за каждый документ
15	п.п. в п.1 ст.13	Пеня за просрочку уплаты налога	1/300 ставки ЦБ РФ, но не более 0.1%	ст.75		Пеня за просрочку уплаты налога	1/300 ставки ЦБ РФ, но не более 0,1%	1/300 ставки ЦБ РФ

Примечание:

НП – налогооблагаемая прибыль

налог – сумма недоначисленного (неуплаченного) налога

взыскание налоговых санкций производится только в судебном порядке (п. 7 ст. 114 НК РФ).

Вынесший такое решение налоговый орган обязан обратиться к налогоплательщику с предложением добровольно уплатить соответствующую сумму налоговой санкции. В случае отказа от добровольной уплаты налоговой санкции налоговый орган обращается с иском о ее взыскании в арбитражный суд (при взыскании санкций с организаций или индивидуальных предпринимателей) или суд общей юрисдикции (при взыскании санкций с физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями).

Налоговый кодекс устанавливает определенные сроки давности как в отношении привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения (ст. 113 НК), так и в отношении взыскания налоговых санкций (ст. 115 НК).

Привлечение к ответственности возможно (ст. 113 НК) до истечения трех лет со следующего дня после окончания налогового периода, в котором совершено это правонарушение (в отношении нарушения правил учета доходов, расходов и объектов налогообложения, а также неуплаты или полной уплаты суммы налога), или со дня совершения налогового правонарушения (в отношении всех прочих правонарушений).

Обращение налоговых органов в суд с иском о взыскании налоговых санкций возможно не позднее 6 месяцев со дня обнаружения налогового правонарушения и составления соответствующего акта (п. 1 ст. 115 НК).

## **4.2. Административная ответственность**

Помимо применения предусмотренных Налоговым кодексом санкций за налоговые правонарушения к налогоплательщикам (как организациям, так и физическим лицам), налоговым органам предоставлено право привлекать к административной ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах должностных лиц налогоплательщиков - организаций.

Состав административных правонарушений предусмотренных статьей 7 Закона РФ «О налоговых органах РФ», и соответствующие штрафные санкции приведены в табл. 5.

Указанные в табл. 5 меры административной ответственности применяются к должностным лицам организаций-налогоплательщиков независимо от применения налоговых санкций за аналогичное налоговое правонарушение к самим организациям (ст. 108 п. 4 НК РФ). В частности, должностные лица организации-налогоплательщика при наличии соответствующих обстоятельств могут быть привлечены к административной ответственности и в том случае, если налоговые санкции к организации по какой-либо причине не применяются.

Порядок привлечения к административной ответственности определяется Кодексом РСФСР об административных правонарушениях (КоАП).

В частности, к административной ответственности должностные лица организаций могут быть привлечены в том случае, если соблюдение нарушенных правил входит в их должностные обязанности (ст. 15 КоАП). В отношении нарушений налогового законодательства такими лицами, как правило, являются руководитель и главный бухгалтер организации. При этом основную ответственность несет руководитель предприятия, который отвечает в том числе и за организацию бухгалтерского учета на предприятии (ст. 17 закона РФ «О бухгалтерском учете»).

Согласно статье 38 КоАП, административное взыскание не может быть наложено позднее 2 месяцев с момента совершения правонарушения.

В случае если правонарушение содержало признаки состава преступления и материалы о нем были направлены для возбуждения уголовного дела, а в возбуждении такого дела было отказано или оно было прекращено, административное взыскание за данное правонарушение может быть наложено не позднее одного месяца с момента принятия решения об отказе в возбуждении уголовного дела или его прекращении.

**Таблица 5-Административные правонарушения и штрафные санкции за их совершение**

<i>Состав административных правонарушений</i>	<i>Штрафные санкции за совершение</i>
<p>1. Правонарушения, связанные с ведением бухгалтерского учета и представлением отчетности в налоговые органы</p> <p>1.1. Соккрытие или занижение прибыли (дохода)</p> <p>1.2. Соккрытие (неучтено) других объектов налогообложения</p> <p>1.3. Отсутствие бухгалтерского учета или ведение его с нарушением установленного порядка</p> <p>1.4. Искажение бухгалтерских отчетов</p> <p>1.5. Непредоставление или несвоевременное предоставление бухгалтерских отчетов, балансов, расчетов, деклараций и других документов, связанных с исчислением и уплатой налогов и других платежей в бюджет</p> <p>1.6. Предоставление бухгалтерских отчетов, балансов, расчетов и других документов, связанных с исчислением и уплатой налогов и других платежей в бюджет</p> <p>1.7. Те же деяния, совершенные повторно в течение года после наложения административного штрафа</p>	<p>Штраф в размере от 2 до 5 минимальных размеров оплаты труда (МРОТ)</p> <p>Штраф в размере от 5 до 10 МРОТ</p>

<p>2. Невыполнение требований налоговых органов:</p> <p>2.1. О предоставлении документов, касающихся хозяйственной деятельности предприятия и необходимых для правильного налогообложения</p> <p>2.2. Об устранении выявленных нарушений законодательства о налогах и сборах</p> <p>2.3. О допуске должностных лиц налоговых органов для обследования помещений, используемых для извлечения дохода либо связанных с содержанием объектов налогообложения</p> <p>2.4. О приостановлении операций по расчетным и другим счетам налогоплательщиков в учреждениях банков.</p>	<p>Штраф в размере от 2,5 до 5 МРОТ</p>
--	---

При выявлении административного правонарушения во время проведения выездной налоговой проверки составляется протокол об административном правонарушении (помимо акта проверки), который подписывается составившим его должностным лицом налогового органа и лицом, совершившим административное правонарушение. При этом последнему должны быть разъяснены его права и обязанности в соответствии со статьей 247 КоАП, о чем в протоколе делается соответствующая отметка. В частности, привлекаемое к административной ответственности лицо вправе (ст. 247) совершать следующие действия:

- знакомиться с материалами дела;
- давать объяснения и представлять доказательства;
- заявлять ходатайства;
- при рассмотрении дела пользоваться юридической помощью адвоката;
- выступать на родном языке и пользоваться услугами переводчика, если не владеет языком, на котором ведется производство;
- обжаловать постановление по делу.

Отказ совершившего правонарушение лица от подписания протокола (о чем в протоколе делается соответствующая отметка) не является основанием для прекращения производства по делу об административном правонарушении.

При выявлении административного правонарушения в ходе камеральных проверок протокол об административном правонарушении, разъяснение прав и обязанностей привлекаемого к административной ответственности лица и извещение о месте и времени рассмотрения дела об административном правонарушении могут быть направлены в адрес совершившего административное правонарушение лица заказным письмом с уведомлением о вручении.

При совершении одним и тем же лицом двух и более административных правонарушений протокол составляется и административное взы-

сание налагается отдельно по каждому из них. Однако если дела о нескольких административных правонарушениях, совершенных одним и тем же лицом, рассматриваются в налоговом органе одновременно, то штраф налагается один раз в размерах, установленных для наиболее серьезного из этих нарушений (ст. 36 КоАП).

Дело об административном правонарушении рассматривается руководителем (заместителем руководителя) налогового органа в пятнадцатидневный срок со дня его получения. Рассмотрение производится в присутствии привлекаемого к административной ответственности лица.

Рассмотрение дела без привлекаемого к административной ответственности лица допускается только в случае неявки при условии своевременного извещения о месте и времени рассмотрения дела (что должно быть документально подтверждено) и отсутствия от него ходатайства об отложении рассмотрения дела (ст. 247 КоАП).

Административное взыскание должно налагаться с учетом характера совершенного правонарушения, личности нарушителя, степени его вины, имущественного положения, смягчающих или отягчающих ответственность обстоятельств. Очевидно, что при этом следует пользоваться изложенными в предыдущем разделе определениями виновности и перечнями смягчающих и отягчающих ответственность обстоятельств, содержащимися в Налоговом кодексе (ст. 108-112 НК), дополняя их соответствующими положениями КоАП, которые в своем большинстве совпадают по смыслу с нормами Налогового кодекса (ст. 10, 11, 12, 34, 35 КоАП).

По результатам рассмотрения дела об административном правонарушении выносится постановление, которое объявляется немедленно. Копия постановления вручается нарушителю под расписку или в течение 3 дней направляется в его адрес заказным письмом с уведомлением о вручении.

Постановление о привлечении к административной ответственности может быть обжаловано в течение десяти дней со дня его вынесения в вышестоящем налоговом органе или в суде. Подача в установленный срок жалобы приостанавливает исполнение постановления до рассмотрения жалобы, которое должно быть проведено в течение 10 дней со дня ее поступления (ст. 270, 271 КоАП).

По жалобе может быть принято одно из следующих решений:

- оставить жалобу без удовлетворения, а постановление – без изменения;
- отменить постановление и прекратить дело;
- отменить постановление и направить дело на новое рассмотрение;
- изменить меры взыскания в установленных за данное правонарушение пределах, но без их усиления.

Копия решения по жалобе в 3-дневный срок высылается лицу, в отношении которого вынесено постановление о привлечении к административной ответственности.

Штраф должен быть уплачен нарушителем в учреждение банка не позднее 15 дней со дня получения постановления, а случае его обжа-

ния – со дня получения уведомления об оставлении жалобы без удовлетворения.

Постановление, исполнение по которому почему либо не начато в течение 3 месяцев со дня его вынесения, дальнейшему исполнению не подлежит (ст. 282 КоАП).

### **4.3. Уголовная ответственность**

Уголовная ответственность за уклонение от уплаты налогов предусмотрена статьями 198 и 199 Уголовного кодекса РФ, которые действуют в редакции Федерального Закона от 25.06.98 № 92-ФЗ.

Поскольку уклонение от уплаты налогов связано с невыполнением виновным определенных норм налогового законодательства, то по делам о налоговых преступлениях в привлечении к уголовной ответственности в качестве обвиняемого, обвинительном заключении и приговоре суда должно быть обязательно указано, какие конкретно нормы налогового законодательства, действовавшего на момент совершения преступления, нарушены обвиняемым или осужденным.

Статья 198 УК РФ устанавливает ответственность физических лиц (в том числе и индивидуальных предпринимателей) за уклонение от уплаты налога или страхового взноса государственные внебюджетные фонды в крупных или особо крупных размерах путем непредставления декларации о доходах, когда подача декларации является обязательной; путем включения в декларацию заведомо искаженных данных о доходах и расходах; каким-либо иным способом.

Данное деяние, совершенное в крупных размерах, под которым понимаются суммы неуплаченного налога, превышающие 200 минимальных размеров оплаты труда, влечет за собой (ч. 1 ст. 198 УК РФ) следующие последствия:

- наложение штрафа в размере от 200 до 700 минимальных размеров оплаты труда или в размере заработной платы или иного дохода Осужденного за период от 5 до 7 месяцев;
- либо арест на срок от 4 до 6 месяцев;
- либо лишение свободы на срок до 2 лет.

То же деяние, совершенное в особо крупных размерах, под которыми понимаются суммы неуплаченного налога, превышающие 500 минимальных размеров оплаты труда, или лицом, ранее судимым за преступления, предусмотренные данной статьей, а также статьями 194 или 199 УК РФ, наказывается (ч. 2 ст. 198 УК РФ) следующим образом:

- штрафом в размере от 500 до 1000 минимальных размеров оплаты труда или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от 7 месяцев до одного года;
- либо лишением свободы на срок до 5 лет.

Субъектами преступления, предусмотренного статьей 198 УК РФ, являются физические лица, достигшие 16-летнего возраста, имеющие обла-

гаемый налогом доход и обязанные в соответствии с действующим законодательством представлять в органы налоговой службы в целях исчисления и уплаты налога декларацию о доходах. В соответствии с гл. 23 НК РФ от представления декларации о доходах освобождены только физические лица, получающие доходы за выполнение трудовых и иных приравненных к ним обязанностей только по месту основной работы (службы, учебы), также физические лица, получающие доходы из нескольких источников, при условии, что их годовой доход не превышает установленную налоговым законодательством сумму. Предоставление декларации о доходах индивидуальными предпринимателями и лицами, занимающимися частной практикой, обязательно независимо от размера полученного ими дохода, причем переход на упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности не освобождает их от этой обязанности, хотя доходы, полученные в результате облагаемой единым налогом деятельности, и не подлежат обложению подоходным налогом.

К подлежащим налогообложению доходам физических лиц относятся как доходы, полученные в денежной форме, так и доходы в натуральной форме, в том числе в виде материальной выгоды. В части понесенных физическим лицом расходов под действие статьи 198 УК РФ подпадает искажение только тех из них, которые в установленном законодательством порядке влекут за собой уменьшение налогооблагаемой базы.

Действия лиц, занимающихся предпринимательской деятельностью без регистрации или без специального разрешения либо с нарушением условий лицензирования и уклоняющихся от уплаты налогов с полученных в результате этой деятельности доходов, квалифицируется по совокупности статей 171 (незаконное предпринимательство) и 198 УК РФ.

Назначение наказания в виде штрафа производится исходя из размера минимальной оплаты труда, действующего на момент назначения наказания. При исчислении штрафа от заработной платы или дохода учитываются документально подтвержденные доходы осужденного за определенное судом количество месяцев преступной деятельности.

Уклонение от уплаты налогов и страховых взносов в государственные внебюджетные фонды с организаций, совершенное в крупных размерах путем включения в бухгалтерские документы заведомо искаженных данных о доходах или расходах либо иным способом, в соответствии со статьей 199 УК РФ наказывается (ч. 1 ст. 199 УК РФ) следующим образом:

- лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до 5 лет;
- либо арестом на срок от 4 до 6 месяцев;
- либо лишением свободы на срок до 4 лет.

То же деяние, совершенное: группой лиц по предварительному сговору; лицом, ранее судимым за аналогичные преступления (т. е. по данной статье или статьям 194 и 198 УК РФ); неоднократно; в особо крупных размерах, наказывается лишением свободы на срок от 2 до 7 лет с лишением

права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до 3 лет (ч. 2 ст. 198 УК РФ).

В данном случае под крупными размерами понимаются суммы неуплаченного налога, превышающие 1 000, а под особо крупными размерами – 5 000 минимальных размеров оплаты труда.

К ответственности по статье 199 УК РФ могут быть привлечены руководитель и главный бухгалтер организации–налогоплательщика либо лица, фактически выполняющие их обязанности, а также иные служащие организации налогоплательщика, включающие в бухгалтерские документы заведомо искаженные данные о доходах или расходах либо скрывшие другие объекты налогообложения.

Лица, организовавшие совершение преступления, предусмотренного ст. 199 УК РФ, или руководившие этим преступлением, либо склонившие к его совершению руководителя, главного бухгалтера или иных служащих организации–налогоплательщика, или содействовавшие совершению преступления советами, указаниями и т. п., несут ответственность как организаторы, подстрекатели или пособники по ст. 33 (виды соучастников преступления) и соответствующей части ст. 199 УК РФ.

Как неоднократное уклонение от уплаты налогов с организаций квалифицируются действия виновного, совершившего два и более деяния, предусмотренных ч. 1 ст. 199 УК РФ, независимо от того, был ли он осужден за ранее совершенное деяние, являлся исполнителем или соучастником преступления и было ли ранее совершенное деяние окончанным преступлением или покушением на преступление, если только судимость за ранее совершенное преступление не была погашена или снята или за ранее совершенное преступление данное лицо не было в установленном законом порядке освобождено от уголовной ответственности.

При квалификации уклонения от уплаты налогов как совершенного в крупных или особо крупных размерах суд должен исходить из размера минимальной оплаты труда, действовавшего на момент окончания преступления. При этом преступления, предусмотренные статьями 198 и 199 УК РФ, считаются окончательными с момента фактической неуплаты налога за соответствующий налогооблагаемый период в срок, установленный налоговым законодательством.

По делам о налоговых преступлениях наряду с материальным ущербом, заключающимся в непоступлении в бюджетную систему РФ денежных сумм в размере неуплаченного налога, может быть предъявлен также гражданский иск о возбуждении уголовного дела в отношении физического лица и взыскании с него штрафа и пени в установленных размерах. Поэтому нет препятствий для одновременного привлечения организации к ответственности за налоговое правонарушение, а ее должностных лиц к уголовной ответственности.

Лица, впервые совершившие преступления, предусмотренные статьями 198 и 199 УК РФ, освобождаются от уголовной ответственности, если

они способствовали раскрытию преступления и полностью возместили причиненный ущерб (п. 2 примеч. ст. 198 УК РФ).

## 5. СУДЕБНО–АРБИТРАЖНАЯ ПРАКТИКА РАЗРЕШЕНИЯ СПОРОВ ПО ВОЗМЕЩЕНИЮ УБЫТКОВ

Возможность использования налогоплательщиком такого способа защиты своих имущественных интересов, как возмещение убытков прямо предусмотрена налоговым законодательством.

Право налогоплательщика требовать в установленном порядке возмещения в полном объеме убытков, причиненных незаконными решениями налоговых органов или незаконными действиями (бездействием) их должностных лиц, закреплен подп. 14 п. 1 ст. 21 Налогового кодекса РФ. В соответствии со ст. 35, 37, 103 Налогового кодекса, налоговые органы (таможенные органы, органы налоговой полиции) 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. Статья 13 закона РФ «О налоговых органах РФ» № 943 – 1 гласит, что убытки (в т. ч. упущенная выгода), причиненные налогоплательщику незаконными действиями налоговых органов и их должностными лицами, возмещают в порядке, установленном законом. Согласно Налоговому кодексу, убытки возмещаются за счет федерального бюджета в порядке, предусмотренном настоящим Кодексом и иными федеральными законами.

Сложность состоит в том, что специальный порядок возмещения убытков применительно к налоговым органам до настоящего момента не разработан. В то же время существует общегражданский порядок взыскания убытков, используя который, налогоплательщики могут попытаться возместить понесенные ими убытки вследствие неправомерных действий (бездействия) налоговых органов.

Согласно ст. 15 Гражданского Кодекса РФ лицо, чье право нарушено, может взыскать, во-первых, расходы, которые оно произвело или должно будет произвести для восстановления нарушенного права; во-вторых, стоимость утраты или повреждения его имущества; в-третьих, неполученные доходы, которые это лицо получило бы при обычных условиях гражданского оборота, если бы его право не было нарушено (упущенную выгоду).

Приведем примеры по каждому пункту.

К таким расходам *первого вида* можно отнести расходы по оплате штрафных санкций, которые реально уплачены либо только будут выплачены в будущем третьим лицом, если такая необходимость была вызвана неправомерными действиями налоговых органов. К расходам, понесенным лицом, чье право было нарушено налоговыми органами, можно также отнести разницу в цене по заменяющей сделке, которую налогоплательщик

был вынужден заключить на неблагоприятных условиях (завышенная цена, продукция других ассортиментных групп, низкого сорта и т. п.) в результате, например, неправомерного списания денежных средств с его счета.

В случае если для предотвращения убытков налогоплательщик был вынужден взять кредит, то проценты за пользование кредитом также могут быть отнесены к расходам, понесенным лицом, чье право нарушено.

*Второй элемент*, относящийся к реальному ущербу, представляет собой стоимость утраты или повреждения имущества кредитора, что встречается достаточно редко в отношениях с налоговыми органами, однако такая возможность не исключается. Так, согласно п. 10 ст. 11 закона РФ «О федеральных органах налоговой полиции», работники налоговой полиции имеют право в случаях, не терпящих отлагательства, использовать средства связи и транспортные средства, принадлежащие предприятиям, учреждениям, организациям. В этом случае по требованию владельцев указанных средств федеральные органы налоговой полиции обязаны возместить убытки, причиненные действиями работников этой структуры.

Кроме того, согласно п. 12 ст. 10 того же Закона, органы налоговой полиции имеют право налагать административный арест на имущество физических и юридических лиц при невыполнении последними обязанностей по уплате налогов, сборов и др. обязательных платежей. В этом случае, если арест на имущество налогоплательщика был наложен неправомерно и в результате этого имущество (например, скоропортящаяся продукция) было повреждено или утрачено, потерпевшие лица имеют право на возмещение стоимости поврежденного или утраченного.

*Последним элементом*, составляющим структуру убытков являются неполученные доходы (упущенная выгода). Порядок определения налогоплательщиком размера упущенной выгоды зависит от конкретной ситуации, возникающей в налоговых отношениях.

Рассмотрим заурядный случай, когда налоговый орган неправомерно списал денежную сумму (под видом недоимки и пени) с депозитного счета налогоплательщика. Исковые требования о возмещении упущенной выгоды могут быть предъявлены налогоплательщиком в виде процентов по депозиту, так как на момент списания денежной суммы налоговым органом у налогоплательщика уже имелись договорные обязательства с банком. Из данной ситуации вытекает вывод о том, что для возмещения убытков в виде упущенной выгоды потерпевшему необходимо на момент причинения убытков наличие гражданско-правовых обязательств, носящих коммерческий характер.

Возьмем другой пример. Обществу с ограниченной ответственностью был нанесен налоговым органом материальный ущерб путем неправомерного списания денежной суммы на основании акта проверки. Указанное общество, имея соответствующую лицензию, выдавало денежные средства юридическим лицам под 25 % в месяц. Необоснованно списанные налоговыми органами денежные средства были возвращены налогопла-

тельщику с задержкой во времени. В данной ситуации упущенную выгоду можно исчислить исходя из процентной ставки (25 %), а также величины временно изъятой из оборота суммы и сроков неправомерного удержания денежных средств. В рассматриваемой ситуации налогоплательщик мог выдать соответствующие денежные средства, а мог и не выдать. Таким образом, имеет место некоторая вероятность указанного действия (вероятность – мера возможного наступления случайного события. Вероятность невозможного события равна нулю, вероятность наступления события – единице). Скорее всего, арбитражный суд в этом случае будет исходить из того, что вероятность возникновения упущенной выгоды близка к единице, и удовлетворит исковое требование налогоплательщика.

В другой ситуации налоговый орган выдал неправильное предписание о приостановлении операций по счетам организации в финансово-кредитных учреждениях. Однако до «замораживания» счетов налогоплательщик заключил две сделки на покупку и перепродажу автомобилей, но не исполнил их по вине налогового органа.

Размер ущерба в виде упущенной выгоды здесь будет рассчитываться как разница между ценой покупки и ценой продажи автомобилей, за вычетом понесенных организацией расходов. В данном случае у налогоплательщика на момент приостановления операций на расчетном счете также имелись гражданско-правовые обязательства, связанные с покупкой и перепродажей автомобилей, что еще раз говорит о необходимости данного условия.

Нами рассмотрены некоторые примеры возможных случаев причинения убытков, но в каждом конкретном случае методика расчета упущенной выгоды будет изменяться, но при этом она всегда будет предполагать определение разницы между суммой, которую налогоплательщик намеревался получить при нормальных условиях, и суммой, которую ему удалось получить в действительности.

Желая получить возмещение убытков (в т. ч. упущенной выгоды), причиненных неправомерными действиями (бездействием) налоговых органов, налогоплательщик должен обратиться с иском о взыскании убытков в арбитражный суд.

Для заявления исковых требований налогоплательщику необходимо надлежащим образом собрать соответствующие доказательства. Должны быть доказаны следующие факты:

- факт определенных действий (бездействия) налоговых органов;
- неправомерность этих действий (бездействия);
- меры, принятые налогоплательщиком по предотвращению и снижению убытков;
- причинно-следственная связь между неправомерными действиями (бездействием) налоговых органов и наступившими убытками;
- иные обстоятельства, имеющие значение для рассмотрения дела, в т. ч. налогоплательщик должен доказать, что выгоду, которую он считает упущенной, он действительно мог бы получить при обычных условиях

гражданского оборота, если бы не действия налогового органа, а также истец должен доказать размер упущенной выгоды.

Попыток возмещения убытков, нанесенных неправомерными действиями (бездействием) государственных налоговых органов, в практике арбитражного суда Красноярского края не было, несмотря на то, что предприятия зачастую сталкиваются с недобросовестным выполнением сотрудниками ИМНС своих обязанностей, что влечет негативные последствия для хозяйственной деятельности налогоплательщиков. Можно предположить, что данная ситуация прежде всего связана с тем, что, во-первых, до настоящего времени в налоговом законодательстве не установлен определенный порядок взыскания убытков, законодатель, отсылая налогоплательщиков к Гражданскому кодексу, не закрепил здесь строгого и четкого механизма защиты прав по данному вопросу. По этому поводу законодателю можно предложить детализировать и расширить в ряде подзаконных актов нормы Гражданского кодекса, в частности представляется полезной разработка документа в виде методики расчета убытков исходя из налоговых правоотношений, во-вторых, реально доказать убытки (в т. ч. упущенную выгоду) налогоплательщикам не представляется возможным. Поэтому для того чтобы получить возмещение с налоговых органов, налогоплательщику можно предложить провести объем работ как по сбору и подготовке досудебных материалов, так и по отстаиванию интересов предприятия в суде с привлечением целого ряда специалистов: юристов, аудиторов, экспертов по оценке ущербов.

Взыскать убытки с налоговых органов непросто, однако ничего невозможного в этом нет. Требуется лишь ответственное и профессиональное отношение к делу тех лиц, которым будет поручено предъявить иск к налоговым органам. Думается, что в ближайшее время данный способ защиты прав и законных интересов будет более активно использоваться налогоплательщиками.

## **6. ИСПОЛЬЗОВАНИЕ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКАМИ УСЛУГ АДВОКАТОВ ПРИ ПРОВЕДЕНИИ ПРОВЕРОК И ВОЗБУЖДЕНИИ УГОЛОВНЫХ ДЕЛ**

Налогоплательщик, обвиняемый в налоговом преступлении, имеет право на адвоката. Однако возникает вопрос с какого момента адвокат налогоплательщика имеет право участвовать в деле?

Обратимся к постановлению Конституционного Суда Российской Федерации от 27 июня 2000 г. № 11-П «По делу о проверке конституционности положений ч. 1 ст. 47 и ч. 2 ст. 51. Уголовно-процессуального кодекса РСФСР в связи с жалобой гражданина В.И. Маслова».

В частности, судом рассматривались положения части 1 ст. 47 УПК РСФСР, которые допускают защитника к участию в деле с момента объявления лицу, подозреваемому в совершении преступления, протокола за-

держания либо постановления о применении до предъявления обвинения меры пресечения в виде заключения под стражу.

Суд отметил, что Конституция Российской Федерации, гарантируя государственную защиту прав и свобод человека и гражданина (статьи 2 и 45 Конституции), предоставляет каждому право на получение квалифицированной юридической помощи (ст. 48 Конституции). Кроме того, она прямо предусматривает, что «каждый задержанный, заключенный под стражу, обвиняемый в совершении преступления имеет право пользоваться помощью адвоката (защитника) с момента соответственно задержания, заключения под стражу или предъявления обвинения» (ст. 48 Конституции). Таким образом, закрепляя это право как непосредственно действующее, Конституция Российской Федерации не связывает предоставление помощи адвоката (защитника) с формальным признанием лица подозреваемым либо обвиняемым.

По буквальному смыслу положений, закрепленных в статьях 2,45 и 48 Конституции, право на получение юридической помощи адвоката гарантируется каждому лицу, независимо от его формального процессуального статуса. При этом не имеет значения, признан ли он задержанным и подозреваемым. Главное, чтобы правомочными органами власти в отношении этого лица были предприняты меры, которыми реально ограничиваются свобода и личная неприкосновенность, включая свободу передвижения.

Как указал КС РФ, положения части первой ст. 47 УПК РСФСР, согласно которым лицо, подозреваемое в совершении преступления, получает право пользоваться помощью защитника лишь с момента объявления ему либо протокола задержания, либо постановления о применении до предъявления обвинения меры пресечения в виде заключения под стражу, не существует Конституции. Ведь эти положения ограничивают право каждого пользоваться помощью адвоката (защитника) во всех случаях, когда его права и свободы могут быть существенно затронуты действиями и мерами, связанными с уголовным преследованием.

Общение адвоката со своим клиентом основывается на принципе конфиденциальности. При этом под гарантиями, конфиденциальности понимаются такие положения российского законодательства, которые направлены на обеспечение неразглашения информации, касающейся общения защитника и подследственного, а именно:

- 1) запрет допроса адвоката об обстоятельствах, ставших ему известными в связи с выполнением своих обязанностей (ст. 15 Положения об адвокатуре РСФСР);
- 2) запрет разглашения защитником сведений, сообщенных ему доверителем в связи с оказанием юридической помощи (ст. 51 УПК РСФСР);
- 3) право на молчание (не свидетельствовать против себя) участников уголовного процесса (ст. 51 Конституции Российской Федерации).

- 4) запрет сотрудникам мест содержания под стражей слышать беседу адвоката его клиента (ст. 18 Федерального закона «О содержании под стражей подозреваемых и обвиняемых в совершении преступлений»);
- 5) сохранение тайны следствия (ст. 139 УПК РСФСР) при приобщении к уголовному делу материалов, содержащих информацию, полученную в ходе оперативно-розыскного мероприятия;
- 6) проведение закрытых судебных заседаний «в целях предотвращения разглашения сведений об интимных сторонах жизни участвующих в деле лиц» (ст. 18 УПК РСФСР);
- 7) запрет разглашения оперативными работниками сведений, затрагивающих неприкосновенность частной жизни, личную и семейную тайну, честь и доброе имя граждан без их согласия, кроме случаев, предусмотренных федеральными законами (абз. 9 ст. 5 Федерального закона от 12 августа 1995г. № 144-ФЗ «Об оперативно-розыскной деятельности»).

Практика показывает, что существуют некоторые характерные приемы, используемые адвокатами для построения линии защиты и ее корректировки в нужное время.

1. Смена адвокатов (пока новый защитник знакомится с материалами, проходит время, налогоплательщик получает временную отсрочку, которая может использоваться, в том числе и для корректировки мероприятий своей защиты).
2. Адвокаты не являются на допросы под различными предлогами (болезнь, участие в другом процессе), затягивая, таким образом, проведение следственных мероприятий.
3. Защитник подвергает сомнению законность получения доказательств по делу. Согласно ст. 69 УПК РСФСР доказательства, полученные с нарушением закона, признаются не имеющими юридической силы. Они не могут быть положены в основу обвинения, а также использоваться для доказывания обстоятельств, в том числе события преступления и виновности обвиняемого.

Аналогичные нормы содержатся и в ст. 52 АПК РФ. Таким образом, как уголовно-процессуальное, так и арбитражно-процессуальное законодательство предусматривает невозможность использования доказательств, полученных с нарушением закона. Поэтому многие адвокаты пытаются доказать, что изъятые документы, подтверждающие противоправную деятельность должностных лиц налогоплательщика, были получены с нарушением норм действующего законодательства.

4. Адвокаты вмешиваются во время допросов в ответ своих подзащитных (задают наводящие вопросы, заявляют возражение против отдельных тактических приемов следственных действий, призывают не отвечать на поставленные вопросы и т.д.).
5. Адвокаты ходатайствуют о предоставлении перерыва в следственном действии для выработки совместной и подзащитной позиции.

6. Адвокаты уходят во время следственного действия, руководствуясь тактическими соображениями.

Специалисты отмечают, что на практике, как правило, активность стороны защиты проявляется при производстве следователями допросов подзащитных и очных ставок с их участием. Вместе с тем защитники практически не участвуют в производстве таких следственных действий, как осмотр и освидетельствование, в постановке вопросов при проведении экспертиз на предварительном следствии. Защитников либо не ставят в известность о производстве следственных действий, либо они сами не принимают в них участие из тактических соображений.

Выбор квалифицированного защитника может значительно облегчить участь налогоплательщика и наоборот. Защита в налоговых спорах и уголовных делах о налоговых преступлениях является весьма сложной, поскольку требует знания не только уголовного, уголовно-процессуального, но еще и налогового права, а также ряда цивилистических дисциплин.

При выборе адвоката необходимо в первую очередь выяснить, есть ли у него опыт работы с делами подобного рода. Хорошо, если у адвоката есть опыт работы и знания в оперативно-розыскной работе, ее методах. Но при этом он также должен быть специалистом в области налогового права. Только в этом случае он сможет объективно оценить положение своего подзащитного и дать ему верный совет.

Защитник должен помочь выявить смягчающую вину факторы, показать их правовые значения. Ведь данные факторы могут быть учтены при квалификации преступления, определении размера причиненного ущерба, наличия в действиях обвиняемого умысла на совершение преступления, избрании меры пресечения.

Со своей стороны налогоплательщикам следует помнить, что предложение адвоката найти нужного человека и «решить» вопрос за определенную сумму может закончиться для них обвинением в даче взятки должностному лицу через посредника.

## **7. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ СУДЕБНЫХ ИЗДЕРЖЕК И ШТРАФНЫХ САНКЦИЙ**

Споры с налоговыми органами, недобросовестными контрагентами приходится зачастую решать в судебном порядке. Участвуя в судебном процессе, организация несет определенные расходы, которые необходимо отражать в бухгалтерском учете.

Судебные издержки принимаются к бухгалтерскому учету при выполнении следующих условий: они должны быть присуждены, т.е. необходимо решение суда; они должны быть фактически оплачены.

Первичными документами, на основании которых принимаются к учету арбитражные расходы и судебные издержки, являются решения суда (арбитражного или общей юрисдикции) с указанным в нем суммами рас-

ходов; платежные поручения, подтверждающие факт перечисления данных средств.

Предсудебные расходы – это расходы организации, связанные с обращением в суд и подачей искового заявления, т.е. расходы, которые возникли до того, как начался судебный процесс. К ним относятся расходы, связанные с составлением искового заявления, например оплата услуг сторонних юристов-консультантов; оплата услуг нотариуса; государственная пошлина и др.

В бухгалтерском учете истца необходимо сделать следующие записи:

Д-т 91-2, К-т 76 – отнесены к прочим расходам затраты, связанные с рассмотрением дела в суде;

Д-т 91-2, К-т 68 – начислена госпошлина, связанная с участием организации в суде;

Д-т 68, К-т 51 – перечислена госпошлина в бюджет;

Д-т 76, К-т 51 – оплачены услуги юриста и нотариуса;

Д-т 51, К-т 76, субсчет «Расчеты по претензиям» - поступила суммовая разница от ответчика по решению суда;

Д-т 51, К-т 91-1 – получено возмещение судебных расходов от ответчика.

В бухгалтерском учете ответчика необходимо сделать следующие записи:

Д-т 76, к-т 51 – перечислена суммовая разница истцу по решению суда;

Д-т 91-2, К-т 51 – возмещены судебные расходы истцу по решению суда;

Д-т 76, К-т 51 – оплачены услуги адвоката.

В ходе судебного процесса может возникнуть необходимость в привлечении свидетелей и экспертов. Если она привлекаются по просьбе истца или ответчика, на депозитный счет суда необходимо внести определенную сумму для оплаты стоимости проезда, жилья и суточных вызываемых лиц. Если ходатайство исходило от обеих сторон, то необходимые суммы должны быть внесены на счет в равных долях.

Если инициатором привлечения экспертов был суд, то все расходы, связанные с привлечением экспертов, оплачиваются за счет средств федерального бюджета.

В бухгалтерском учете истца расходы организации, связанные с вызовом свидетеля отражаются следующим образом:

Д-т 91-2, К-т 76 – отражены расходы, связанные с вызовом эксперта;

Д-т 76, К-т 51 – внесена на депозитный счет суда сумма на оплату вызова свидетелей.

Суд может вынести решение об уплате организацией штрафных санкций, пеней, неустоек. Эти выплаты относятся к внереализационным расходам.

Суммы признанных или присужденных судом пеней, штрафов, неустоек, начисленных за нарушение условий хозяйственных договоров, учитываются следующим образом:

Д-т 91-2, К-т 76-2 – начислены суммы пеней, штрафов, неустоек за нарушение условий хозяйственных договоров.

Если организации предстоит уплатить штраф, пени или неустойку, то можно создать финансовый резерв под условные обязательства. Это целесообразно сделать для того, чтобы избежать ситуации, когда штраф платить надо (иначе будут начислены пени за просрочку платежа), а свободных средств нет. В бухгалтерском учете данная операция будет выглядеть следующим образом:

Д-т 91-2, К-т 96 – создан финансовый резерв под условные обязательства: требование истца заплатить штраф в следующем размере за нарушение сроков поставки товара.

Создавать финансовый резерв можно в отношении споров, разрешаемых как в судебном, так и во внесудебном порядке.

Например, доначисление налога на прибыль по результатам выездной налоговой проверки отражается следующим образом:

Д-т 99, К-т 96 – создан резерв под вероятную сумму доплаты по налогу на прибыль;

Д-т 99, К-т 84 – выявлены и списаны по назначению суммы конечного финансового результата хозяйственной деятельности организации;

Д-т 96, К-т 68 – использован резерв, созданный для доплаты по налогу на прибыль;

Д-т 99, К-т 68 – доначислена разница между предполагаемой и фактической суммой доплаты по налогу на прибыль;

Д-т 68, К-т 51 – перечислена в бюджет доплата по налогу на прибыль.

Если величина созданного резерва превысила фактические расходы организации по уплате штрафных санкций, то неиспользованная часть признается внереализационным доходом организации.

Если финансовый резерв больше, чем сумма взыскания с организации доплаты по налогу на прибыль в бухгалтерском учете записи будут иметь следующий вид:

Д-т 96, К-т 76 – списана сумма иска, предъявленная организации;

Д-т 68, К-т 51 – согласно решению суда перечислена в бюджет доплата по налогу на прибыль;

Д-т 96, К-т 91-1 – списана неиспользованная часть резерва под условное обязательство.

Судебные расходы уменьшают налогооблагаемую прибыль организации независимо от исхода дела и от статуса налогоплательщика (истец или ответчик). Главное, чтобы эти расходы имели производственную направленность. В противном случае судебные издержки налогооблагаемую прибыль не уменьшают.

При определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций в соответствии с п. 2 ст. 270 НК РФ не учитываются расходы в виде пени, штрафов и иных санкций, перечисляемых в бюджет или государственные внебюджетные фонды, а также штрафы и санкции, взимаемые государственными организациями. Исключение составляют случаи, когда право налагать санкции предоставлено государственной организации не федеральным, а региональным законодательством. Такие санкции подлежат учету для целей налогообложения.

Расходы на государственную пошлину уменьшают облагаемую прибыль организации в составе прочих расходов (на основании п.п. 1 п. 1 ст. 264 НК РФ). Судебные расходы и арбитражные сборы уменьшают облагаемую прибыль организации в составе внереализационных расходов (согласно п.п. 10 п. 1 ст. 265 НК РФ).

Расходы на юридические услуги, в том числе на адвоката, и услуги нотариуса (в размере установленных тарифов) организация может отнести к прочим расходам, связанным с производством и реализацией (в соответствии с п.п. 14, 16 п. 1 ст. 264 НК РФ).

## ВОПРОСЫ ДЛЯ САМОПРОВЕРКИ

1. Каково определение понятия «налоговое правонарушение»?
2. Какой установлен срок давности привлечения к ответственности за налоговые правонарушения?
3. Какие штрафы применяются в случае уклонения от постановки на учет в налоговом органе?
4. Что понимается под грубым нарушением правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения?
5. Какая ответственность установлена для налогового правонарушения, совершенного умышленно?
6. В каком порядке следует обжаловать действия (бездействия) налоговых органов?
7. В каких формах может быть «представлен» административный штраф?
8. В каких случаях к административной ответственности налогоплательщиков привлекает мировой судья?
9. В какие сроки можно обжаловать постановление о взыскании штрафных санкций?
10. Какой орган привлекает налогоплательщиков к уголовной ответственности?
11. В чем заключается сущность общегражданского порядка взыскания убытков?
12. Какая ответственность предусмотрена ст. 198 УК РФ?
13. Какими документами закреплено право на обжалование актов налоговых органов?
14. Какие основные реквизиты должны быть указаны в исковом заявлении?
15. Какие документы прилагаются к исковому заявлению?
16. В каких случаях, уплаченная государственная пошлина подлежит возврату?
17. В каком порядке подается апелляционная жалоба?
18. Как взимается пошлина при изменении истцом исковых требований?

## ТЕСТЫ ДЛЯ САМОПРОВЕРКИ

1. Производство по делу о налоговых правонарушениях, содержащему признаки преступления, ведется в порядке установленном:
  - а) законодательством РФ об административных правонарушениях;
  - б) уголовно-процессуальным законодательством;
  - в) налоговым кодексом.
  
2. Налогоплательщикам гарантируется:
  - а) административная защита их прав и законных интересов;
  - б) административная и судебная защита их прав и законных интересов;
  - в) административная и судебная защита их законных интересов.
  
3. Убытки, причиненные налогоплательщику неправомерными действиями должностных лиц налоговых органов:
  - а) возмещению не подлежат;
  - б) возмещаются в полном объеме, включая упущенную выгоду;
  - в) возмещаются в полном объеме по решению суда;
  
4. Дело об административном правонарушении должно быть рассмотрено в течении:
  - а) 15 дней;
  - б) 1 месяц;
  - в) 3 месяца.
  
5. Постановление по делу об административном правонарушении может быть обжаловано в течение:
  - а) 3 дней;
  - б) 15 дней;
  - в) 10 дней.
  
6. Жалоба в вышестоящий налоговый орган подается в течение:
  - а) 3 месяцев;
  - б) 1 месяцев;
  - в) 2 месяцев.
  
7. Апелляционную жалобу на решение суда первой инстанции можно подать в течение:
  - а) 14 дней;
  - б) 6 месяцев;
  - в) 1 месяца.
  
8. Уголовная ответственность должностных лиц организации установлена статьей:
  - а) 199 УК РФ;

- б) 198 УК РФ;
- в) 197 УК РФ.

9. Физическое лицо может быть привлечено к налоговой ответственности:

- а) с 14 лет;
- б) с 16 лет;
- в) с 18 лет.

10. Государственная пошлина устанавливается:

- а) в рублях;
- б) в процентном отношении;
- в) в рублях и в процентном отношении.

11. Заявление о пересмотре решений Арбитражного суда в части взыскания государственной пошлины при оплате пошлиной:

- а) не подлежат;
- б) подлежат на общих основаниях, исходя из оспариваемой суммы.

### Ответы

- |       |        |
|-------|--------|
| 1) б; | 7) в;  |
| 2) б; | 8) а;  |
| 3) в; | 9) а;  |
| 4) а; | 10) в; |
| 5) в; | 11) б. |
| 6) а; |        |

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Фискальная направленность налоговой политики нашего государства, громоздкость, несовершенство и сложность налогового законодательства, чрезмерное количество налогов и высокий уровень общей массы налоговых платежей оказали не только негативное влияние на становление взаимоотношений налогоплательщиков и налоговых органов, но также обусловили необходимость создания института защиты прав налогоплательщиков.

Несмотря на то что данный институт существует на протяжении ряда лет, многие налогоплательщики не только не хотят, но и не имеют представления, какими способами они могут защитить свои права и интересы при возникновении конфликтных ситуаций с налоговыми органами. Одной из причин этого является отсутствие как в юридической, так и в экономической литературе такого источника, который бы осветил в полном объеме все вопросы, связанные с защитой прав налогоплательщиков. Отдельные аспекты данной темы рассматриваются авторами публикаций, но не более того. И тем не менее актуальность защиты прав налогоплательщиков в настоящее время не только не снижается, а приобретает все большую значимость в регулировании налоговых отношений.

Попытка изучения и систематизации известных способов защиты прав налогоплательщиков, а также анализ некоторых из них представлен в данном пособии.

## БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Конституция Российской Федерации. – М: Юрид. лит., 1994. – 80 с.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (с учетом внесенных Федеральным законом от 09.07.03 г. № 154 – ФЗ изменений и дополнений) // Собр. законодательства РФ. – 2003. – № 28. – Ст. 3487.
3. Уголовный кодекс Российской Федерации. Утв.13 июня 1996 г. // Собр. законодательства РФ. – 1996. – № 25. – Ст. 2954.
4. Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации // Собр. законодательства РФ. – 2002. – № 19. – Ст. 1709.
5. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая): Утв. 30 нояб 1994 г. // Собр. законодательства РФ. – 2000. – № 32. – Ст. 3301.
6. Кодекс РСФСР об административных правонарушениях. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Проспект, 2003. – 912 с.
7. Российская Федерация. Законы. О внесении изменений и дополнений в закон РСФСР «О государственной налоговой службе РСФСР»: Федеральный Закон от 8 июля 1999 г. № 151 – ФЗ // Собр. законодательства РФ. – 1999. – № 28. – Ст. 3484.
8. Российская Федерация. Законы. О введении в действие части первой Налогового кодекса РФ: Федеральный Закон от 31 июля 1998 г. № 147–ФЗ // Собр. законодательства РФ. – 1998. – № 31. – Ст. 3825.
9. Российская Федерация. Законы. О внесении изменений и дополнений в Федеральный закон «О бухгалтерском учете»: Федеральный Закон от 23.07.98 г. № 123–ФЗ // Собр. законодательства РФ. – 1998. – № 30. – Ст. 3619.
10. Российская Федерация. Законы. О внесении изменений и дополнений в Уголовный кодекс РФ: Федеральный Закон от 25 июня 1998 г. № 92–ФЗ // Собр. законодательства РФ. – 1998. – № 26. – Ст. 3012.
11. Российская Федерация. Законы. О бухгалтерском учете: Федеральный закон от 21 ноября 1996 г. № 129–ФЗ // Рос. газ. – 1996. – 28 нояб. – С. 4.
12. Российская Федерация. Законы. Об арбитражных судах в Российской Федерации: Федеральный конституционный закон от 28 апр. 1995 г. № 1 – ФКЗ // Собр. законодательства РФ. – 1995. – № 18. – Ст. 1589.
13. Российская Федерация. Законы. О федеральных органах налоговой полиции: Закон РФ от 24 июня 1993 г. № 5238–1 // Ведомости СНД и ВС РФ. – 1993. – № 29. – Ст. 1114.
14. Российская Федерация. Законы. Об основах налоговой системы в Российской Федерации: Закон РФ от 27 дек. 1991 г. № 2118 // Рос. газ.. – 1992. – 10 мар.
15. Российская Федерация. Законы. О государственной пошлине: Закон РФ от 9 дек. 1991 г. № 2005–1 в ред. Федеральных законов от 31.12.95 г. № 226–ФЗ, от 20.08.96 г. № 118–ФЗ; от 19.07.97 г. № 105–ФЗ // Нормативные акты для бухгалтера. – 1997. – № 15. – С. 16–37.

16. Российская Федерация. Законы. О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации: Постановление Пленума Верховного Суда РФ и Пленума Высшего арбитражного суда РФ от 11 июня 1999 г. // Вестник ВАС РФ. – 1999. – № 8 – С. 13–19.

17. Арбитражный процесс: Учебник / Под ред. В. В. Яркова. – М.: Юрист, 1998. – 480 с.

18. Белинский А. В. Новый закон – новые проблемы / А.В. Белинский, А.А. Филатов // Налоговый вестник. – 1999. – № 8. – С. 14–19.

19. Брызгалин А. В. Налоговый кодекс и российское налоговое законодательство: соотношение и взаимодействие / А.В. Брызгалин // Налоговый вестник. – 2000. – № 1. – С. 15-19.

20. Брызгалин А. В. Обратная сила налогового законодательства / А.В. Брызгалин // Главбух. – 1999. – № 15. – С. 56-60.

21. Брызгалин А. В. Презумпция невиновности в налоговых отношениях: сущность и вопросы практического применения / А.В. Брызгалин // Хозяйство и право. – 1999. – № 9. – С. 52-62.

22. Брызгалин А. В. Ясность налогового закона или все сомнения в пользу налогоплательщика / А.В. Брызгалин // Налоговый вестник. – 1999. – № 10. – С. 13-19.

23. Вильчур Н. Р. Некоторые вопросы подведомственности налоговых споров в арбитражной практике / Н.Р. Вильчур // Бух. учет. – 2000. – № 3. – С. 57-61.

24. Витрянский В. В. Налоговые органы, налогоплательщик и Гражданский кодекс. / В.В. Витрянский, С.А. Герасименко – М.: Международный центр финансово-эконом. развития, 1995. – 144 с.

25. Гуреев В. И. Российское налоговое право. / В.И. Гуреев – М.: Юрид. лит., 1995. – 327 с.

26. Гутников О. В. Ответственность за налоговые правонарушения / О.В. Гутников // Главбух. – 1999. – № 16. – С. 54-61.

27. Демчук Н. Н. Налоги: функции, структура, пути совершенствования / Н.Н. Демчук // Налоговый вестник. – 1999. – № 4. – С. 7-10.

28. Кашин В. А. Налоги и налогообложение: Учеб. пособие / В.А. Кашин; Под ред. И. Г. Русаковой и В. А. Кашина. – М.: Юнита, 1998. – 450 с.

29. Кучеров И. И. Налоговое судопроизводство в России и за рубежом / И.И. Кучеров // Бух. учет. – 2000. – № 4. – С. 56-58.

30. Макаров Д. Г. Уголовный кодекс в борьбе с теневой экономикой. Проблемы и перспективы / Д.Г. Макаров // Налоговый вестник. – 2000. – № 1. – С. 152-160.

31. Медведев А. Л. Аргументы налогоплательщиков при оспаривании решений налоговых органов в арбитражных судах / А.Л. Медведев // Хозяйство и право. – 1998. – № 5. – С. 49-55.

32. Мухин М. С. Обзор наиболее существенных изменений и дополнений, внесенных в Налоговый кодекс РФ / М.С. Мухин, А.И. Миронин, С.В. Земляченко // Налоговый вестник. – 1999. – № 11. – С. 21-25.

33. Налоги и налоговое право: Учеб. пособие / Под ред. А. В. Брызгалина. – М.: Аналитика-Пресс, 1998. – 608 с.
34. Налоговая ответственность: штрафы, пени, взыскания / А. В. Брызгалин, В. Р. Берник, А. Н. Головкин, О. Н. Попов. – М.: Аналитика-Пресс, 1997. – 176 с.
35. Налоговая система России: Учеб. пособие / Под ред. Д. Г. Черника, А. З. Дадашева. – М.: Экономика и жизнь, 1999. – 296 с.
36. Налоговые споры: судебно-арбитражная практика. Комментарии // Под общ. ред. А. В. Брызгалина. – М.: Книжный мир, 1998. – 272 с.
37. Нестеров В. В. Сущность налога, его общественное назначение / В.В. Нестеров // Налоговый вестник. – 2000. – № 2. – С. 76-83.
38. Пансков В. Г. О критике критиков Налогового кодекса / В.Г. Пансков // Налоговый вестник. – 1999. – № 4. – С. 10-15.
39. Пепеляев С. Г. Общие положения об ответственности за нарушение налоговых правонарушений / С.Г. Пепеляев // Налоговый вестник. – 2000. – № 1. – С. 34-38.
40. Петров Г. В. Налоговое право: Учеб. для вузов. / Г.В. Петров. – М.: ИНФРА-М-НОРМА, 1998. – 271 с.
41. Слом В. И. Снова о юридических аспектах налогообложения / В.И. Слом // Налоговый вестник. – 1999. - № 7. – С. 12-17.
42. Соловьев И. Н. Уголовная ответственность за уклонение от уплаты налогов и страховых взносов / И.Н. Соловьев // Главбух. – 1999. – № 20. – С. 61-66.
43. Тимофеев Е. В. О критике Налогового кодекса / Е.В. Тимофеев // Налоговый вестник. – 1999. – № 3. – С. 3-8.
44. Химичева Н. И. Налоговое право: Учебник. / Н.И. Химичева – М.: Издательство БЕК, 1997. – 336 с.
45. Шаталов С. Д. Налоговый кодекс и проблемы налогового законодательства / С.Д. Шаталов // Бухгалтерский учет. – 2000. – № 4. – С. 27-35.
46. Юткина Т. Ф. Налоги и налогообложение: Учебник. / Т.Ф. Юткина – М.: ИНФРА-М, 1999. – 429 с.