
ПРАВО И ЭКОНОМИКА

С.Ю. КОРЗУН,

кандидат юридических наук, доцент
Социально-правового института
экономической безопасности

S.YU. KORZUN,

candidate of jurisprudence,
assistant professor Social and legal
institute of economic safety

АКТЫ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ В МЕХАНИЗМЕ ЗАЩИТЫ ПРАВ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ – ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ

ACTS OF TAX CONTROL IN THE MECHANISM OF PROTECTION OF THE RIGHTS OF TAXPAYERS – INDIVIDUALS

В условиях глобального экономического и финансового кризиса возникают новые, до недавнего времени не известные проблемы как правового, так и организационного характера. Неустойчивость финансовой системы самым неблагоприятным образом отражается на стабильности налоговой системы, что самым непосредственным образом отражается на статусе налогоплательщиков в целом, а также налогоплательщиков – физических лиц в частности. В условиях банкротств хозяйствующих субъектов налоговое бремя медленно, но целенаправленно перекладывается на налогоплательщиков – физических лиц, что сказывается на их правовом статусе. В этой связи для создания правовых и организационных механизмов обеспечения правового положения налогоплательщиков – физических лиц необходимо совершенствовать средства защиты их прав и законных интересов.

Ключевые слова: налог, контроль, проверка, гражданин, защита, охрана, акт, протокол, средство, эффективность, суд.

In the conditions of global economic and financial crisis there are new, until recently not known problems both legal, and organizational character. Instability of a financial system is reflected in the most adverse way in stability of tax system that is directly reflected in the status of taxpayers as a whole, and also taxpayers – individuals in particular. In the conditions of bankruptcies of managing subjects the tax burden slowly, but is purposefully shifted on taxpayers – individuals that affects their legal status. In this regard for creation of legal and organizational mechanisms of providing a legal status of taxpayers – individuals it is necessary to improve means of protection of their rights and legitimate interests.

Keywords: tax, control, check, citizen, protection, protection, act, protocol, means, efficiency, court.

Изучение теории реализации средств защиты прав налогоплательщиков позволяет сделать вывод о том, что недостаточное знание содержания механизма регулирования защиты прав налогоплательщиков – физических лиц негативно сказывается на эффективности защиты прав и законных интересов налогоплательщиков.

В этой связи вполне оправданно рассмотрение правоприменительных актов в механизме административно-правового регулирования защиты прав налогоплательщиков – физических лиц. Защита прав налогоплательщиков – физических лиц может быть обеспечена при вынесении соответствующих правоприменительных актов. В научной литературе данные акты получили название актов применения норм права. Без вынесения правоприменительных актов говорить об эффективности правового регулирования в сфере защиты прав налогоплательщиков – физических лиц достаточно сложно. В этой связи вполне оправданно кратко остановиться на общетеоретическом анализе правоприменительных актов. В ходе реализации средств защиты прав – налогоплательщиков физических лиц выносятся: регламентирующие, разрешительные, регистрационные и запретительные акты применения. В этой связи есть смысл кратко рассмотреть ряд точек зрения относительно понятия правоприменительных актов. Обобщение теоретической литературы позволяет сделать вывод о том, что акт применения нормы административного права есть

объективированное выражение результатов действий конкретного органа или должностного лица по применению данных норм, в котором формулируются основные выводы по разрешаемому вопросу.

Необходимость издания органами исполнительной власти нормативных правовых актов, содержащих нормы административного права, а также правоприменительных актов вытекает из предписаний закона, а также иного нормативного правового акта, определяющего режим защиты прав налогоплательщиков. В настоящее время на основании и во исполнение федеральных законов, определяющих механизм защиты прав налогоплательщиков – физических лиц принят целый комплекс нормативных правовых актов.

Следует сказать, что правоприменительные акты издаются как на основании закона, так и на основании нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти, а также иных нормативных правовых актов в частности постановлений правительства.

Необходимо сказать, что налоговое администрирование невозможно представить без вынесения правоприменительных актов. В частности в ходе налогового администрирования выносятся регистрационные и учетные акты применения норм права.

Постановка на учет организации по месту нахождения ее обособленного подразделения осуществляется на основании заявления. При подаче заявления о постановке на учет организации по месту нахождения ее

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

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

- фамилия, имя, отчество;
- дата и место рождения;
- место жительства;
- данные паспорта или иного удостоверяющего личность налогоплательщика документа;
- данные о гражданстве.

Налоговый орган обязан осуществить постановку на учет физического лица на основании заявления этого физического лица в течение пяти дней со дня получения указанного заявления налоговым органом и в тот же срок выдать ему свидетельство о постановке на учет в налоговом органе. Налоговый орган обязан осуществить постановку на учет организации по месту нахождения обособленного подразделения, а также постановку на учет (снятие с учета) организаций и физических лиц, в течение пяти дней со дня представления ими всех необходимых документов и в тот же срок выдать им уведомления о постановке на учет (уведомления о снятии с учета) в налоговом органе.

Налоговый орган, осуществивший постановку на учет вновь со-

зданной организации или индивидуального предпринимателя, обязан выдать им свидетельство о постановке на учет в налоговом органе. Налоговый орган обязан осуществить постановку на учет (снятие с учета) организации или физического лица по месту нахождения принадлежащего им недвижимого имущества и (или) транспортных средств, а также нотариусов, занимающихся частной практикой, и адвокатов по месту их жительства в течение пяти дней со дня поступления сведений.

Налоговый орган в тот же срок обязан выдать или направить по почте свидетельство о постановке на учет в налоговом органе и (или) уведомление о постановке на учет (уведомление о снятии с учета) в налоговом органе по формам, которые устанавливаются ФНС РФ.

Изменения в сведениях о физических лицах, не относящихся к индивидуальным предпринимателям, а также о нотариусах, занимающихся частной практикой, и об адвокатах подлежат учету налоговым органом по месту их жительства на основании сведений, сообщаемых органами. Если налогоплательщик изменил место нахождения или место жительства, снятие с учета налогоплательщика осуществляется налоговым органом, в котором налогоплательщик состоял на учете:

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

му месту нахождения или прежнему месту жительства налогоплательщика. Снятие с учета физического лица может также осуществляться налоговым органом при получении им соответствующих сведений о постановке на учет этого физического лица в другом налоговом органе по месту его жительства. Постановка на учет, снятие с учета осуществляются бесплатно.

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

Каждый налогоплательщик указывает свой идентификационный номер в подаваемых в налоговый орган декларации, отчете, заявлении или ином документе, а также в иных случаях, предусмотренных законодательством, если иное не предусмотрено настоящей статьей. Физические лица, не являющиеся индивидуальными предпринимателями, вправе не указывать идентификационные номера налогоплательщиков в представляемых в налоговые органы налоговых декларациях, заявлениях или иных документах, указывая при этом свои персональные данные.

На основе данных учета федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов,

ведет Единый государственный реестр налогоплательщиков. Сведения о налогоплательщике с момента постановки его на учет в налоговом органе являются налоговой тайной.

Большое количество актов применения норм административного права выносятся в ходе рассмотрения жалоб на действия (бездействие) налоговых органов и их должностных лиц. Все поступающие в соответствующие налоговые органы жалобы регистрируются и направляются в юридические (правовые) подразделения, на которые возлагается обязанность по рассмотрению жалоб и подготовке решений. Акт регистрации имеет важное значение. Некоторые авторы считают, что акт регистрации жалобы – это чисто техническое мероприятие. В частности Н.Н. Казакевич отмечает, что работу по регистрации обращений иногда относят к чисто технической процедуре. Это далеко не так. Регистрация жалобы, по существу, закладывает фундамент, предполагает успехи всего последующего процесса анализа и обобщения. Любые упущения в регистрации приводят к искажению информации, к утрате ценных сведений¹.

Ф.Ф. Анюров отмечает, что «...регистрационно-учетная работа» – это деятельность по своевременному

¹ См.: Казакевич Н.Н. Анализ и обобщение писем и устных обращений трудящихся в государственных органах // Советское государство и право. – 1973. – № 10. – С. 33.

сбору информации². Связано это с тем, что для этого необходимо волеизъявление должностного лица, после которого происходит регистрация возбужденного административного дела³.

Вышеизложенное позволяет сделать вывод о том, что акт регистрации жалобы имеет важное значение для правильного и быстрого разрешения жалобы в механизме защиты прав физических лиц налогоплательщиков. Акт регистрации жалобы является средством обеспечения законности и правопорядка в механизме реализации права жалобы в налоговой сфере. Далее жалоба подлежит направлению в нижестоящий налоговый орган на заключение. В запросе может содержаться указание на необходимость представления копий документов, необходимых для рассмотрения жалобы.

Срок для представления заключения не может превышать пяти рабочих дней с даты получения жалобы на заключение. Вышестоящий налоговый орган (вышестоящее должностное лицо) вправе установить более короткий срок для представления заключения.

К запросу могут быть приложены копии следующих документов:

- жалоба;
- акт ненормативного характера, на который подана жалоба;
- акт налоговой проверки;
- иные документы, содержащие сведения об обстоятельствах, имеющих значение для подготовки заключения.

В процессе рассмотрения и подготовки решений по жалобам налогоплательщиков юридические (правовые) подразделения запрашивают мнение соответствующих методологических подразделений. Запросы направляются с приложением необходимых документов (при их наличии). Заключение методологических подразделений представляются в юридические (правовые) подразделения в пятидневный срок. Подача жалобы в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) не приостанавливает исполнения обжалуемого акта или действия, за исключением случаев, предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации. Если налоговый орган (должностное лицо), рассматривающий жалобу, имеет достаточные основания полагать, что обжалуемые акт или действие не соответствуют законодательству Российской Федерации, указанный налоговый орган вправе полностью или частично приостановить исполнение обжалуемых актов или действия. Решение о приостановлении исполнения акта (действия) принимается руководителем налогового органа, принявшим такой акт, либо вышестоящим налоговым органом в исключительных случаях при наличии

² См.: *Ануров Ф.Ф.* Регистрация и учет преступлений в органах внутренних дел (правовые и организационные аспекты): Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. – М., 2006. – С. 9.

³ См.: *Лория В.А.* Некоторые вопросы теории кодификации административно-процессуального права. – Тбилиси, 1974. – С. 38.

достаточных документально подтвержденных оснований.

Комиссия по рассмотрению жалоб налогоплательщиков возглавляется руководителем или заместителем руководителя налогового органа, осуществляющим оперативное руководство юридическим (правовым) подразделением. Комиссия по рассмотрению жалоб налогоплательщиков включает руководство юридического (правового) подразделения, специалистов, принимающих непосредственное участие в подготовке рассмотрения жалобы, и иных специалистов юридических (правовых) подразделений, обладающих знаниями по вопросу рассматриваемой жалобы.

При достаточных основаниях полагать, что обжалуемый акт, действие или бездействие не соответствуют законодательству Российской Федерации, Комиссия рассматривает жалобы налогоплательщиков в присутствии должностных лиц организации-налогоплательщика либо индивидуального предпринимателя или их представителей.

О времени и месте рассмотрения указанные лица извещаются заблаговременно. Если налогоплательщик, несмотря на извещение, не явился, то жалоба рассматривается в его отсутствие. В случае если налогоплательщик не может присутствовать при рассмотрении жалобы и обращается с просьбой перенести рассмотрение жалобы, налоговый орган рассматривает возможность такого переноса с учетом сроков, предусмотренных НК РФ. При достаточных основаниях полагать, что обжа-

луемый акт, действие или бездействие не соответствуют законодательству Российской Федерации, в Комиссию по рассмотрению жалоб налогоплательщиков приглашаются представители методологических подразделений. При тех же основаниях могут приглашаться представители нижестоящих налоговых органов.

В заседании комиссии по рассмотрению жалоб налогоплательщиков составляется протокол. В протоколе заседания комиссии по рассмотрению жалоб налогоплательщиков указывается:

- год, месяц, число и место заседания Комиссии по рассмотрению жалоб налогоплательщиков;
- наименование налогового органа (должностного лица), рассматривающего жалобу налогоплательщика;
- основания жалобы налогоплательщика, ее реквизиты;
- сведения о явке лиц, участвующих в заседании Комиссии;
- мнение каждого члена Комиссии, приглашенного специалиста.

Протокол заседания Комиссии по рассмотрению жалоб налогоплательщиков подписывается всеми лицами, участвующими в заседании, не позднее следующего после заседания дня. По результатам рассмотрения жалобы руководителем налогового органа (заместителем руководителя, осуществляющим оперативное руководство юридическим (правовым) подразделением) принимается решение. Повторное принятие решения тем же налоговым органом по жалобе налогоплательщика по тому

же предмету и основанию НК РФ не предусмотрено.

Значительное количество актов применения выносятся в ходе осуществления проверок финансово-хозяйственной деятельности. Проверка организаций и физических лиц при наличии достаточных данных, указывающих на признаки преступления, связанного с нарушением законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, проводится в срок не более 30 дней. Следует сказать, что началом срока проведения проверки является день вынесения постановления о ее проведении. Окончанием срока проведения проверки является день подписания акта о ее проведении.

В том случае, если проверка проводится в занимаемых организацией либо физическим лицом помещениях (территории), руководитель (представитель) организации, физическое лицо (его представитель) вправе присутствовать при проведении проверки. В постановлении о проведении проверки делается отметка о разъяснении этого права такому лицу.

При назначении проверки выносятся мотивированное постановление, кроме того, постановление о проведении проверки регистрируется в специальном журнале. Состав сотрудников милиции, проводящих проверку, указывается в постановлении на проведение данной проверки. По результатам проведения проверки проверяющими составляется акт проверки организации или физического лица по установленной форме. В акте отражаются все выявлен-

ные нарушения законодательства, а также иные обстоятельства, имеющие значение для принятия правильного и обоснованного решения по результатам проведения проверки.

Акт составляется и в том случае, если соответствующие правонарушения в ходе проведения проверки не установлены. Акт должен состоять из трех частей: общей, описательной и итоговой.

В общей части акта в обязательном порядке отражаются общие сведения о проведенной проверке и данные об организации (физическом лице), а также указываются:

- полное и сокращенное наименование проверяемой организации;
- идентификационный номер налогоплательщика (ИНН);
- место проведения проверки;
- фамилии, имена, отчества, наименования должностей, специальные звания лиц, проводивших проверку;
- дата подписания и номер постановления о проведении проверки;
- период, за который проведена проверка;
- дата начала и окончания проверки;
- фамилии, имена и отчества представителей организации (физического лица, его представителя). В случае если в течение проверяемого периода происходили изменения в составе вышеназванных лиц, то перечень этих лиц приводится с одновременным указанием периода, в течение которого эти лица занимали соответствующие должности согласно приказам, распоряжениям, протоколам собраний учредителей или

другим документам о назначении и увольнении с занимаемых должностей (копии указанных документов должны быть приложены к акту);

- место нахождения организации (место жительства физического лица), а также места осуществления хозяйственной деятельности (указываются в случае осуществления своей деятельности не по месту нахождения);

- сведения о государственной регистрации, о постановке на учет в налоговом органе, об открытых в банках расчетных и валютных счетах, о принятой учетной политике;

- документальное подтверждение наличия права на осуществление лицензируемых видов деятельности (номер и дата выдачи лицензии, наименование органа, выдавшего лицензию, сроки начала и окончания действия лицензии);

- документальное подтверждение фактически осуществляемых видов деятельности, в том числе запрещенных законодательством или осуществляемых при отсутствии соответствующей лицензии.

Описательная часть акта должна комплексно отражать все существенные обстоятельства, имеющие отношение к выявленным фактам нарушений.

Обязательному отражению в описательной части подлежат: сущность правонарушения, способ его совершения, период финансово-хозяйственной деятельности, к которому данное правонарушение относится, должностные лица, причастные к совершению указанного правонарушения, ссылки на первичные доку-

менты и иные обстоятельства, достоверно подтверждающие наличие факта нарушения, а также факты непредставления каких-либо документов (предметов, материалов).

В итоговой части акта подлежат отражению обобщенные сведения о результатах проверки с указанием нормативных правовых актов, нарушения положений которых выявлены. Акт составляется в трех экземплярах и подписывается всеми проверяющими. Первый и второй экземпляры акта вместе с прилагаемыми к ним материалами остаются на хранении в подразделениях органов внутренних дел.

Срок хранения вышеперечисленных документов определяется нормативными правовыми актами, регулирующими делопроизводство в органах внутренних дел. Третий экземпляр акта вручается представителю организации или физическому лицу (его представителю) под расписку (с отметкой в первом экземпляре акта). В случае отказа от получения акта, а также при невозможности вручить акт по иным обстоятельствам (в связи с болезнью, отъездом и другими обстоятельствами) об этом делается отметка в акте, удостоверенная подписями проверяющих, а экземпляр акта направляется в организацию или физическому лицу для ознакомления по почте заказным письмом не позднее дня, следующего за днем окончания проверки.

По результатам проверки организации или физического лица принимается одно из следующих решений:

- о составлении рапорта об обнаружении признаков преступления с последующим принятием решения в порядке, предусмотренном статьями 144 и 145 УПК РФ;

- о направлении материалов проверки для рассмотрения в порядке, предусмотренном статьями 144 и 145 УПК РФ;

- о возбуждении дела об административном правонарушении и рассмотрении материалов в рамках производства по делам об административных правонарушениях;

- о передаче материалов по подведомственности, в том числе для решения вопроса о рассмотрении материалов в рамках производства по делам об административных правонарушениях;

- о передаче материалов в налоговые органы при выявлении обстоятельств, требующих совершения действий, отнесенных к полномочиям налоговых органов, для принятия по ним решения;

- о завершении проверки в связи с неустановлением нарушения законодательства Российской Федерации.

О принятом по результатам проверки решении в трехдневный срок извещается организация или физическое лицо, в отношении которых проводилось указанное мероприятие. При подготовке акта камеральной налоговой проверки должностное лицо налогового органа обязано руководствоваться общими требованиями к составлению и содержанию акта выездной.

Вводная часть акта камеральной проверки должна содержать:

- номер акта проверки (присваивается акту при его регистрации в налоговом органе);

- наименование места составления акта камеральной налоговой проверки;

- дату акта проверки;

- должность, фамилию, имя, отчество лица, проводившего проверку, его классный чин (при наличии), с указанием наименования налогового органа;

- сведения о налоговой декларации (расчете), на основе которой проведена камеральная налоговая проверка (наименование налога (сбора), дата представления, первичная либо уточненная (корректирующая), регистрационный номер, период);

- полное и сокращенное наименование либо фамилию, имя, отчество лица, представившего налоговую декларацию (расчет). В случае представления налоговой декларации (расчета) организацией по месту нахождения ее филиала, представительства, помимо наименования организации, указывается полное и сокращенное наименование филиала, представительства;

- идентификационный номер налогоплательщика (ИНН);

- код причины постановки на учет (КПП);

- указание на то, что проверка проведена в соответствии с НК РФ, иными актами законодательства о налогах и сборах;

- даты начала и окончания проверки;

- место нахождения организации (ее филиала, представительства) или место жительства физического лица;

- перечень документов, представленных проверяемым лицом, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа, на основе которых проведена проверка;

- сведения о мероприятиях налогового контроля, проведенных при осуществлении камеральной налоговой проверки: об истребовании документов (информации) и иных действиях, произведенных при осуществлении камеральной налоговой проверки.

Акт камеральной налоговой проверки составляется в двух экземплярах, один из которых остается на хранении в налоговом органе, другой – вручается проверенному лицу.

Вручение акта камеральной налоговой проверки налогоплательщику (плательщику сборов, налоговому агенту) должностным лицом налогового органа производится аналогично вручению акта выездной налоговой проверки. Как уже указывалось в акте налоговой проверки, должны быть указаны документально подтвержденные факты налоговых правонарушений, выявленные в ходе проверки, или отсутствие таковых, а также выводы и предложения проверяющих по устранению выявленных нарушений и ссылки на статьи НК РФ, предусматривающие ответственность за данный вид налоговых правонарушений.

Акт налоговой проверки вручается лично или направляется по почте заказным письмом, при этом датой вручения акта считается шестой день, начиная с даты отправки (п. 4 ст. 100 НК РФ). По мнению О.В. Бер-

га, включенные в акты проверки выводы о неуплате налогов нарушают права налогоплательщиков, поскольку в случае распространения сведений о неуплате налогов они попортят его честь, достоинство или деловую репутацию, а в случае, если соответствующие сведения не распространялись – причиняют ему моральный вред в форме нравственных страданий, связанных с обвинением в нарушении налогового закона⁴.

Налогоплательщик вправе в случае несогласия с фактами, изложенными в акте проверки, а также с выводами и предложениями проверяющих, в двухнедельный срок со дня получения акта проверки представить в соответствующий налоговый орган письменное объяснение мотивов отказа подписать акт или возражения по акту в целом или по его отдельным положениям с приложением оригиналов документов или надлежаще заверенных копий.

В этом случае при вынесении решения руководитель (заместитель руководителя) налоговой инспекции обязан вызвать руководителей организации-налогоплательщика или их представителей, заблаговременно уведомив о месте и времени рассмотрения материалов проверки (п. 1 ст. 101 НК РФ). Как отмечает Н.В. Дудина, «...НК РФ не содержит требований к руководителю налоговой инспекции о необходимости вызова руководителей организации-налого-

⁴См.: Берг О.В. О понятии невозможности рассмотрения дела // Арбитражный и гражданский процесс. – 2001. – № 2. – С. 31.

плательщика или их представителей в случае непоступления от них письменных объяснений по акту проверки. Копия решения налоговой инспекции по результатам выездной налоговой проверки вручается под расписку руководителю организации-налогоплательщика или их представителю либо направляется по почте заказным письмом и считается полученным по истечении 6 дней после его отправки (п. 5 ст. 101 НК РФ). Несоблюдение должностными лицами налоговой инспекции требований ст. 101 НК РФ является основанием для отмены решения налоговой инспекции ее вышестоящим органом или арбитражным судом»⁵.

Изучение юридической литературы показывает, что в настоящее время отсутствует единое мнение по вопросу о возможности обжалования акта налоговой проверки. Ю. Савченко говорит о том, что «...с учетом положений ст. 46 Конституции России, Закона РФ «Об обжаловании в суд действий и решений, нарушающих права и свободы граждан», ст. 137, 138 и 142 НК РФ представляется возможным оспаривание актов налоговых проверок в арбитражном суде. И уже в процессе судебного разбирательства суд должен определить, нарушены ли права заявителя (истца) таким актом»⁶.

⁵ См.: Дудина Н.В. Правовые и организационные аспекты защиты прав налогоплательщиков в Российской Федерации: Дис. ... канд. юрид. наук. – М., 2005. – С. 143.

⁶ См.: Савченко Ю. О возможностях обжалования акта налоговой проверки // Хозяйство и право. – 2002. – № 8. – С. 73.

Как отмечает И.В. Цветков, «...акты налоговых органов в судебном порядке не обжалуются, так как сами по себе они не содержат обязательных для налогоплательщика предписаний, влекущих юридические последствия, а только констатируют фактические обстоятельства выявленного (на взгляд должностного лица, проводящего проверку) нарушения налогового законодательства, содержат предложения по устранению выявленных нарушений и применению к налогоплательщику мер ответственности»⁷.

А.В. Брызгалин также отмечает, что «...сам акт налоговой проверки не может быть предметом обжалования, поскольку он выступает лишь основанием для рассмотрения вопроса о применении к налогоплательщику тех или иных санкций»⁸. В связи с многочисленными запросами о порядке применения положений глав 19 и 20 НК РФ МНС РФ своим письмом от 24 августа 2000 г. № ВП-6-18 / 691@⁹ сообщает следующее. В соответствии со ст. 137 НК РФ налогоплательщик или налоговый агент имеют право обжаловать акты налоговых органов ненормативного характера, действия или бездействия их должностных лиц, если, по мнению налогоплательщика или налогового агента, такие акты, действия или бездей-

⁷ См.: Цветков И.В. Налогоплательщик в судебном процессе. – М., 2004. – С. 58.

⁸ См.: Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации / Под ред. А.В. Брызгалина. – М., 1999. – С. 386.

⁹ См.: Налоговый вестник. – 2000. – № 10.

ствии нарушают их права. Обжалуемым актом налогового органа является его решение, а не акт налоговой проверки, который налоговый орган составляет по результатам налоговой проверки в соответствии с п. 1 ст. 100 НК РФ.

В Постановлении Пленума ВАС от 28 февраля 2001 г. № 5 «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации»¹⁰ отмечается, что ст. 137 и 138 НК РФ предусматривают право налогоплательщика на судебное обжалование акта налогового органа. При толковании этих статей следует принимать во внимание, что понятие «акт» использовано в них в ином значении, чем в ст. 100, 101.1 (пункт 1) НК РФ. При применении ст. 137 и 138 НК РФ необходимо исходить из того, что под актом ненормативного характера, который может быть оспорен в арбитражном суде путем предъявления требования о признании акта недействительным, понимается документ любого наименования (требование, решение, постановление, письмо и др.), подписанный руководителем (заместителем руководителя) налогового органа и касающийся конкретного налогоплательщика.

Как следует из анализа НК РФ, акт налоговой проверки подписывается не руководителем (заместителем руководителя) налогового органа, а уполномоченными должностными лицами, проводившими проверку. Поэтому акт налоговой проверки,

¹⁰ См.: Вестник Высшего арбитражного суда РФ. – 2001 – № 7.

по мнению ВАС РФ, обжалованию (оспариванию) в арбитражном суде не подлежит.

Закон РФ от 27 апреля 1993 г. «Об обжаловании в суд действий и решений, нарушающих права и свободы граждан»¹¹ определяет действия (решения), которые могут быть обжалованы в суд (ст. 2). К действиям (решениям) государственных органов, органов местного самоуправления, учреждений, предприятий и их объединений, общественных объединений и должностных лиц, государственных служащих, которые могут быть обжалованы в суд, относятся коллегиальные и единоличные действия (решения), в том числе представление официальной информации, ставшей основанием для совершения действий (принятия решений), в результате которых: нарушены права и свободы гражданина; созданы препятствия осуществлению гражданином его прав и свобод; незаконно на гражданина возложена какая-либо обязанность или он незаконно привлечен к какой-либо ответственности.

В акте налоговой проверки указываются выводы и предложения проверяющих (п. ст. 100, п. 1. ст. 101 НК РФ), такой акт является результатом именно действий должностных лиц налоговых органов. А действия должностных лиц налоговых органов могут быть обжалованы в арбитражный суд (п. 2 ст. 138 НК РФ). Судебная практика по данному вопросу да-

¹¹ См.: Ведомости Верховного Совета Российской Федерации. – 1993. – № 19. – Ст. 685.

леко не однозначна. В этой связи необходимо поддержать Ю. Савченко, которая отмечает, «что для более полной защиты своих прав заинтересованные лица (организации и индивидуальные предприниматели) должны иметь право в определенных случаях обжаловать акт налоговой проверки в арбитражный суд как совместно с решением налоговых органов, так и отдельно»¹².

В постановление Конституционного суда РФ от 16 июля 2004 г. по делу о проверке конституционности отдельных положений части второй ст. 89 НК РФ в связи с жалобой граждан А.Д. Егорова и Н.В. Чуева отмечается, что налогоплательщик – организация или индивидуальный предприниматель, который считает, что его права нарушены актом (как нормативным, так и ненормативным) налогового органа, действиями или бездействием соответствующих должностных лиц, может обжаловать их в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) или в арбитражный суд путем подачи искового заявления в соответствии с арбитражным процессуальным законодательством (ст. 137 и 138 НК РФ). Следует согласиться с тем, что суды не уполномочены проверять целесообразность решений налоговых органов (их должностных лиц), которые действуют в рамках предоставленных им законом дискреционных полномочий, необходи-

мость обеспечения баланса частных и публичных интересов в налоговой сфере как сфере властной деятельности государства предполагает возможность проверки законности соответствующих решений, принимаемых в ходе налогового контроля, – о проведении встречных проверок, истребовании документов, назначении экспертизы и т.д. Как следует из взаимосвязанных положений ст. 46 (часть 1), 52, 53 и 120 Конституции России, предназначение судебного контроля как способа разрешения правовых споров на основе независимости и беспристрастности предопределяет право налогоплательщика обратиться в суд за защитой от возможного произвольного правоприменения¹³. По выявленным налоговым органом нарушениям, за которые налогоплательщики – физические лица или должностные лица налогоплательщиков-организаций подлежат привлечению к административной ответственности, уполномоченное должностное лицо налогового органа, проводившее проверку, составляет протокол об административном правонарушении. Рассмотрение дел об этих правонарушениях и применение административных санкций в отношении должностных лиц организаций-налогоплательщиков и физических лиц – налогоплательщиков, виновных в их совершении, производятся налоговыми органами в соответствии с административным законодательством Рос-

¹² См.: Савченко Ю. О возможностях обжалования акта налоговой проверки // Хозяйство и право. – 2002. – № 8. – С. 72.

¹³ См.: Собрание законодательства РФ. – 2004. – № 30. – Ст. 3214.

сией Федерации и субъектов Российской Федерации¹⁴.

В завершение исследования актов применения в механизме защиты прав налогоплательщиков – физических лиц выносятся целый комплекс правоприменительных актов, в данных актах фиксируются различные данные, которые имеют значение для разрешения соответствующего дела. От качества вынесенных актов, соответствия их требованиям закону зависит обеспечение защиты прав налогоплательщиков вообще и налогоплательщиков – физических лиц в частности. В целях совершенствования механизма защиты прав налогоплательщиков – физических лиц необходимо совершенствовать регламентацию вынесения правоприменительных актов. В частности Федеральной налоговой службе Российской Федерации необходимо разработать бланки (формы) процессуальных документов и порядок их составления, предусмотренные НК РФ, которые выносятся в ходе досудебных процедур защиты прав нало-

гоплательщиков – физических лиц, и сделать их приложением к НК РФ.

Библиографический список:

1. *Ануров Ф.Ф.* Регистрация и учет преступлений в органах внутренних дел (правовые и организационные аспекты): Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. – М., 2006.
2. Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации / Под ред. А.Б. Брызгалина. – М., 1999.
3. *Берг О.В.* О понятии невозможности рассмотрения дела // Арбитражный и гражданский процесс. – 2001. – № 2.
4. *Дудина Н.В.* Правовые и организационные аспекты защиты прав налогоплательщиков в Российской Федерации: Дис. ... канд. юрид. наук. – М., 2005.
5. *Казакевич Н.Н.* Анализ и обобщение писем и устных обращений трудящихся в государственных органах // Советское государство и право. – 1973. – № 10.
6. *Лория В.А.* Некоторые вопросы теории кодификации административно-процессуального права. – Тбилиси, 1974.
7. *Савченко Ю.* О возможностях обжалования акта налоговой проверки // Хозяйство и право. – 2002. – № 8.
8. *Цветков И.В.* Налогоплательщик в судебном процессе. – М., 2004.

¹⁴ См.: *Дудина Н.В.* Правовые и организационные аспекты защиты прав налогоплательщиков в Российской Федерации: Дис. ... канд. юрид. наук. – М., 2005. – С. 144.