

Кизиллов В. В. / Kizilov V. V.

НАРУШЕНИЕ ПРОЦЕДУР НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ РАБОТНИКАМИ ФЕДЕРАЛЬНОЙ НАЛОГОВОЙ СЛУЖБЫ

VIOLATION OF TAX CONTROL PROCEDURES BY EMPLOYEES OF THE FEDERAL TAX SERVICE

*Кизиллов Вячеслав
Владимирович,
к.ю.н., главный редактор
журнала «Актуальные во-
просы публичного права»,
г. Омск.
attorney1961@mail.ru*

*Kizilov Viacheslav
Vladimirovich,
c.j.s. (PhD of jurisprudence),
Editor in chief of the maga-
zine "The topical Issues of
Public Law", Omsk.
attorney1961@mail.ru*

В контексте определенных налоговым законодательством процедур налогового контроля рассматриваются возможные и имеющие место на практике правонарушения, допускаемые должностными лицами налоговых органов при осуществлении указанных процедур, и оценивается их административно-правовая деликтность.

Ключевые слова: налоговый контроль, процедуры налогового контроля, правонарушения должностных лиц налоговых органов, административно-правовая деликтность должностных лиц налоговых органов, нарушение прав налогоплательщиков.

In the context of established by the tax legislation procedures of tax control here are discussed possible and having a place to practice offenses committed by officials of tax bodies in the implementation of these procedures, and are evaluated their administrative and legal misbehavior.

Keywords: tax control, tax control procedures, offences of tax bodies' officials, administrative and legal delinquency of tax bodies' officials, violation the rights of taxpayers.

Под процедурами налогового контроля, в контексте настоящей статьи, мы понимаем установленные нормами НК РФ способы и порядок действий должностных лиц налоговых органов при осуществлении налогового контроля во всех его проявлениях, в том числе:

- при аресте имущества,
- при выемке документов,
- при проходе на территорию или в помещение налогоплательщика (налогового агента),
- при рассмотрении дел о налоговых правонарушениях.

В главе 14 НК РФ дана определенная детализация форм и методов налогового контроля:

- камеральная налоговая проверка,
- выездная налоговая проверка,
- опрос свидетеля,
- доступ должностных лиц налоговых органов на территорию или в помещение для проведения налоговой проверки,
- осмотр,
- истребование документов (информации) о налогоплательщике, плательщике сборов и налоговом агенте или информации о конкретных сделках,
- выемка документов и предметов,
- экспертиза,
- привлечение специалиста для оказания содействия в осуществлении налогового контроля,
- привлечение переводчика,
- привлечение понятых,
- вызов по письменному уведомлению в налоговые органы налогоплательщиков, плательщиков сборов или налоговых агентов для дачи пояснений в связи с уплатой (удержанием и перечислением) ими налогов и сборов,
- составление протокола при производстве действий по осуществлению налогового контроля,
- оформление результатов налогового контроля (составление справки, акта).

Однако, по мнению некоторых авторов, налоговый контроль может включать в себя и предварительные формы. Если согласиться с мнением Л. В. Бурнышевой о наличии предварительного налогового контроля, к которому она относит государственную регистрацию и учет налогоплательщиков [18],

то в перечень правонарушений работников налоговых органов следует добавить деликты, совершаемые ими при осуществлении:

- постановки на налоговый учет и снятия с учета,
- регистрационных процедур, связанных с ведением налоговым органом реестра субъектов предпринимательской деятельности.

Относимые Л. А. Бурнышевой к предварительному налоговому контролю налоговые процедуры, мы ранее определяли как процедуры налогового администрирования (а не налогового контроля), в которые включали в том числе:

- изменение сроков уплаты налогов и сборов,
- взыскание налогов, сборов, пени и штрафов,
- признание недоимки и задолженности по пеням и штрафам безнадёжными к взысканию и их списание,
- возврат и зачет излишне уплаченных (взысканных) налогов, сборов, пени и штрафов,
- приостановка операций по счетам налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента в банках,
- наложение ареста на имущество налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента,
- определение сумм налогов, подлежащих уплате налогоплательщиками в бюджетную систему Российской Федерации, расчетным путем на основании имеющейся информации о налогоплательщике,
- предъявление в суды общей юрисдикции или арбитражные суды исков (заявлений),
- заявление ходатайств об аннулировании или о приостановлении действия выданных юридическим и физическим лицам лицензий на право осуществления определенных видов деятельности [20].

Мы уже отмечали, что нормы об ответственности налогового органа, имеющие место в статье 103 НК РФ, четко ограничены рамками действия во времени и месте. Правила указанной статьи определяют материальную ответственность только за причинение вреда (убытков) в момент осуществления мероприятий налогового контроля. Поэтому нужно четко представлять, какие мероприятия относятся к налоговому контролю, а какие нет [20].

Согласно части 1 статьи 82 НК РФ налоговым контролем признается деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов законодательства о налогах и сборах в порядке, установленном НК РФ. Причем

относительно видов деятельности по контролю законодатель пошел по пути установления открытого перечня полномочий налогового органа. Налоговый контроль проводится посредством налоговых проверок, получения объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сбора, проверки данных учета и отчетности, осмотра помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли), а также в других формах, предусмотренных НК РФ. Например, особенности осуществления налогового контроля при выполнении соглашений о разделе продукции определяются главой 26.4 НК РФ.

В процедурах налогового контроля реализуются права налоговых органов и их должностных лиц, регламентированные нормами Налогового кодекса. Нарушение указанных норм, по нашему мнению, может быть квалифицировано как самоуправство, т. е. «самовольное, вопреки установленному федеральным законом или иным нормативным правовым актом порядку осуществление своего действительного или предполагаемого права» (см. ст. 19.1 КоАП РФ).

С объективной стороны данные правонарушения, как правило, представляют собой активные деяния. Это действия, направленные на осуществление действительного или предполагаемого права и не соответствующие закрепленному порядку осуществления данных прав. Данный состав в качестве последствий предполагает причинение несущественного вреда гражданам или юридическим лицам. Признание того или иного причиненного вреда существенным решается при рассмотрении дела в каждом конкретном случае с учетом значимости причиненного вреда для потерпевших [21].

Анализ правоотношений, возникающих при проведении налогового контроля, позволяет определить следующие виды деликтных деяний должностных лиц налоговых органов, при нарушении ими норм права и законных интересов частных лиц во время камеральных и выездных налоговых проверках:

- вскрытие помещений (где хранятся документы о доходах налогоплательщика, налоговые расчеты и т. п.) с выведением из строя двери (срыв замков, петель, поломка дверного полотна, выламывание из стены дверного блока) или запоров (замков), проникновением с разрушением стены, окна, перекрытия вместо того чтобы дождаться, когда налогоплательщик привезет (принесет) к месту осмотра ключи, отключит сигнализацию;
- нарушение сигнализации, инженерных телекоммуникационных

сетей при незаконном проникновении на охраняемую техническими средствами территорию проверяемых субъектов;

- взлом сейфа, шкафов, тумбочек с документами, имуществом, в случаях, когда имеются ключи и нет отказа в их предоставлении проверяющему налоговому инспектору;

- уничтожение, порчу (приведение в негодность), утрату изъятых при выемке документов и предметов, а также уничтожение и/или порчу документов и предметов при осмотре при выездной налоговой проверке;

- уничтожение, порчу (приведение в негодность), утрату полученных при камеральной налоговой проверке оригиналов документов;

- удержание предметов (изъятых у налогоплательщика в результате выемки), необходимых налогоплательщику для повседневной текущей работы (как правило, речь идет о программно-аппаратных средствах, обеспечивающих ведение бухгалтерского налогового учета, технических программ для ведения конструкторских и технологических разработок, проектирования);

- передачу документов налогоплательщика, содержащих коммерческую тайну (конфиденциальную информацию), эксперту, который не принял на себя обязательства по сохранению налоговой, коммерческой и иной тайны, охраняемой государством.

Такие мероприятия, осуществляемые в рамках налогового контроля, как: опрос свидетеля; истребование документов; привлечение специалиста, переводчика, понятых; вызов в налоговый орган; составление протокола; оформление результатов налогового контроля, на первый взгляд, не содержат в себе вредоносный потенциал, который при незаконном (неправомерном) их осуществлении мог бы причинить проверяемым субъектам и их представителям убытки или вред.

Однако автору известны случаи, когда:

- имели место факты оформления двух различающихся по объему истребованных документов требований налогового органа о предоставлении документов (в результате не предоставления «истребованных» документов по экземпляру требования налогового органа налогоплательщику начислялись штрафные санкции по ст. 126 НК РФ);

- имели место факты вовлечения налоговыми инспекторами руководителей и учредителей недобросовестных налогоплательщиков для дачи ложных показаний при оформлении протоколов допросов в делах с добросовестными налогоплательщиками.

Более подробно мы остановимся на рассмотрении тех деликтных деяниях работников налоговых органов, совершаемых ими при осуществлении налогового контроля, которые могут нанести ущерб имущественным интересам налогоплательщика.

Первым из заслуживающих внимание деликтов считаем нарушение должностными лицами налоговых органов процедуры (порядка) ареста имущества, установленной ст. 77 НК РФ.

Налоговый кодекс предусматривает следующие условия осуществления ареста:

- наличие санкции прокурора,
- неисполнение налогоплательщиком в установленные сроки обязанности по уплате налога.
- наличие у налогового органа достаточных оснований полагать, что налогоплательщик предпримет меры, чтобы скрыться либо скрыть свое имущество [12],
- арест может быть применен только для обеспечения взыскания налога за счет имущества налогоплательщика в соответствии со ст. 47 НК РФ [5; 13],
- аресту подлежит только то имущество, которое необходимо и достаточно для исполнения обязанности по уплате налога,
- должно быть оформлено решение о наложении ареста за подписью руководителя (заместителя руководителя) налогового органа в форме соответствующего постановления,
- арест производится с участием понятых.
- не допускается отказ налогоплательщику (его представителю) присутствовать при аресте имущества,
- проведение ареста имущества в ночное время не допускается (за исключением случаев, не терпящих отлагательства),
- обязательное составление протокола, описи имущества,
- определение места, где должно находиться арестованное имущество.

Поэтому неисполнение любого из перечисленных процессуальных моментов будет являться нарушением в целом процедуры ареста. Как нам представляется, наиболее вероятными допускаемыми нарушениями являются аресты имущества при отсутствии у налогового органа достаточных оснований полагать, что налогоплательщик предпримет меры, чтобы скрыться либо скрыть свое имущество. Однако, как показывает практика, оспаривание

постановления налогового органа об аресте имущества по данному основанию бесперспективно, так как норма закона в этой части предоставляет налоговому органу, по нашему мнению, неограниченные дискреционные полномочия.

Как мы полагаем, может иметь место вариант следующего деликта – арест имущества в объеме, превышающем необходимый уровень для обеспечения исполнения налоговых обязательств должника. Данному деликту может способствовать некоторая коллизия норм части 4 и части 5 статьи 77 НК РФ, которые, с одной стороны, предоставляют возможность наложение ареста на все имущество налогоплательщика, а, с другой, ограничивают арест имуществом, необходимым и достаточным для исполнения обязанности по уплате налога, пеней и штрафов. Неправильное толкование нормы закона может привести работников налоговых органов к деликтным деяниям.

Следующее нарушение должностными лицами налоговых органов процедур налогового контроля мы усматриваем в деликтных деяниях при выемке документов, предусмотренной статьей 94 НК РФ.

В соответствии с положениями пункта 3 части 1 статьи 31 и части 14 статьи 89 НК РФ при проведении налоговых проверок налоговые органы вправе производить выемку у налогоплательщика или налогового агента документов, свидетельствующих о совершении налоговых правонарушений, в случаях, когда есть достаточные основания полагать, что эти документы будут уничтожены, сокрыты, изменены или заменены [9]. Порядок выемки (изъятия) налоговыми органами документов и предметов у налогоплательщика регламентируется статьей 94 Кодекса и Инструкцией о порядке изъятия должностным лицом государственной налоговой инспекции документов, свидетельствующих о сокрытии (занижении) прибыли (дохода) или сокрытии иных объектов от налогообложения, у предприятий, учреждений, организаций и граждан, утвержденной письмом Министерства финансов РСФСР от 26.07.1991 № 16/176.

Согласно статье 94 НК РФ выемка документов и предметов производится на основании мотивированного постановления должностного лица налогового органа, осуществляющего выездную налоговую проверку (постановление о выемке должно быть утверждено руководителем (заместителем руководителя) налогового органа). Причем данной статьей установлен ряд обязательных требований к процедуре выемки, нарушение которых может быть использовано проверяемым лицом при обжаловании действий должностного лица налогового органа. К обязательным требованиям относятся:

- вынесение мотивированного постановления о выемке, в том числе в случае просрочки налогоплательщиком срока на их предоставление, предусмотренного статьей 93 НК РФ [11; 15];

- не допущение выемки документов и предметов в ночное время;
- осуществление выемки документов и предметов в присутствии понятых и лиц, у которых производится выемка документов и предметов (в необходимых случаях для участия в производстве выемки приглашается специалист);

- предъявление до начала выемки постановления о производстве выемки и разъяснение присутствующим лицам их прав и обязанностей;

- предложение лицу, у которого производится выемка документов и предметов, добровольно выдать их;

- вскрытие помещений или иных мест, где могут находиться подлежащие выемке документы и предметы, без причинения не вызываемых необходимостью повреждений запоров, дверей и других предметов;

- составление протокола о производстве выемки, изъятия документов и предметов;

- перечисление и опись в протоколе выемки либо в прилагаемых к нему описях с точным указанием наименования изъятых документов и предметов, количества и индивидуальных признаков предметов, а по возможности - стоимости предметов;

- предъявление понятым и другим лицам, участвующим в производстве выемки, всех изымаемых документов и предметов;

- вручение копии протокола о выемке документов и предметов под расписку лицу, у которого эти документы и предметы были изъяты [19].

Кроме того, статьей установлено, что не подлежат изъятию документы и предметы, не имеющие отношения к предмету налоговой проверки.

Нарушение любого из перечисленных требований и составляет нарушение должностными лицами налоговых органов процедуры выемки документов, установленной статьей 94 НК РФ. Как правило, налоговым органом осуществляется выемка всей документации, имеющей отношение к бухгалтерскому и налоговому учету. Автору не известны случаи «точечной» выемки документов. Контекстный поиск в справочно-правовой системе ГАРАНТ по ссылке на статью 94 НК РФ в судебных актах Федеральных Арбитражных Судах округов находит 389 документов, что свидетельствует о наличии налоговых споров между налогоплательщиками и налоговыми органами по процедуре выемки документов и предметов, в том числе и

с признанными судами фактами деликтных деяний работников налоговых органов [14].

Множество нарушений при проведении налогового контроля, по нашему мнению, связано нарушением сроков проведения налоговых проверок.

Частью 2 статьи 88 НК РФ установлено, что камеральная налоговая проверка должна проводиться в течение трех месяцев со дня предоставления налогоплательщиком налоговой декларации (расчета) и документов, которые прилагаются к данной декларации (расчету), за исключением случаев, по которым Налоговым кодексом могут быть предусмотрены иные сроки (например, при возмещении НДС).

А выездная налоговая проверка может проводиться в течение как двух, так и четырех, а в исключительных случаях и шести месяцев (см. ч. 6 ст. 89 НК РФ). Основаниями продления срока проведения выездной налоговой проверки до четырех и (или) шести месяцев могут являться:

1) проведение проверок налогоплательщика, отнесенного к категории крупнейших;

2) получение в ходе проведения выездной налоговой проверки информации от правоохранительных, контролирурующих органов либо из иных источников, свидетельствующей о наличии у налогоплательщика, плательщика сбора, налогового агента нарушений законодательства о налогах и сборах и требующей дополнительной проверки;

3) наличие форс-мажорных обстоятельств (затопление, наводнение, пожар и т. п.) на территории, где проводится проверка;

4) проведение проверок организаций, имеющих в своем составе несколько обособленных подразделений, а именно:

четыре и более обособленных подразделений – до четырех месяцев;

менее четырех обособленных подразделений – до четырех месяцев, в случае если доля уплачиваемых налогов, приходящаяся на данные обособленные подразделения, составляет не менее 50 процентов от общей суммы налогов, уплачиваемых организацией, и (или) удельный вес имущества на балансе обособленных подразделений составляет не менее 50 процентов от общей стоимости имущества организации;

десять и более обособленных подразделений - до шести месяцев;

5) непредставление налогоплательщиком, плательщиком сбора, налоговым агентом в установленный в соответствии с пунктом 3 статьи 93 Кодекса срок документов, необходимых для проведения выездной налоговой проверки;

б) иные обстоятельства. При этом в данном случае необходимость и сроки продления выездной налоговой проверки определяются исходя из длительности проверяемого периода, объемов проверяемых и анализируемых документов, количества налогов и сборов, по которым назначена проверка, количества осуществляемых проверяемым лицом видов деятельности, разветвленности организационно-хозяйственной структуры проверяемого лица, сложности технологических процессов и других обстоятельств [17].

Причем налогоплательщик (налоговый агент) не имеет никаких возможностей каким-то образом влиять на принятие (непринятие) решения о продлении срока проведения выездной налоговой проверки.

При проведении самостоятельной выездной налоговой проверки филиалов и представительств налогоплательщика срок проверки не может превышать один месяц.

В связи с тем, что при выездной налоговой проверке допускаются перемены, в расчет принимаются только дни самой проверки.

Руководитель (заместитель руководителя) налогового органа вправе приостановить проведение выездной налоговой проверки для:

- 1) истребования документов (информации) в соответствии с пунктом 1 статьи 93.1 НК РФ;
- 2) получения информации от иностранных государственных органов в рамках международных договоров Российской Федерации;
- 3) проведения экспертиз;
- 4) перевода на русский язык документов, представленных налогоплательщиком на иностранном языке (см. ч. 9 ст. 89 НК РФ).

Общий срок приостановления проведения выездной налоговой проверки не может превышать шесть месяцев. Однако, если и в течение шести месяцев налоговый орган не смог получить запрашиваемую информацию от иностранных государственных органов в рамках международных договоров Российской Федерации, срок приостановления указанной проверки может быть увеличен на три месяца.

Итак, если исчислить максимальный календарный срок от даты начала проведения выездной налоговой проверки до составления справки налоговым органом о ее завершении, то он может составить пятнадцать месяцев. Более того, согласно постановлению Конституционного Суда РФ от 16 июля 2004 г. № 14-П [4] срок проведения выездной налоговой проверки является суммой периодов, в течение которых проверяющие находятся на территории проверяемого налогоплательщика, из чего следует о реальном

санкционировании законодательным и высшим судебным органом страны «безразмерных» сроков выездной налоговой проверки.

Нарушение должностными лицами налоговых органов установленных сроков проведения налоговых проверок, к сожалению, не может послужить основанием признания результатов данных проверок недействительными. Правоприменительная практика не ограничивает налоговый орган в праве выносить решения по результатам камеральных проверок за пределами установленного Налоговым кодексом сроков на их проведение [16]. Однако, не все так однозначно. Особое мнение судей Конституционного суда РФ свидетельствует о наличии двух оценок конституционности положений налогового законодательства относительно сроков проведения налоговых проверок [4]. Считаем своим долгом воспроизвести в настоящей работе основные аспекты особого мнения судьи Конституционного Суда РФ А. П. Кононова:

«...Очевидно, что налоговая проверка как властный инструмент административного контроля, выявления и пресечения налоговых правонарушений существенным образом затрагивает права и интересы налогоплательщика, создает для него проблемную ситуацию, определенным образом вторгается в его экономическую деятельность, обременяет его рядом дополнительных обязанностей перед проверяющим налоговым органом, что особенно характерно для выездных налоговых проверок непосредственно на территории налогоплательщика.

Учитывая наличие указанных обременений и возможность неблагоприятных для налогоплательщика последствий налоговых проверок, исходя из общеправовых критериев юридической ответственности и соразмерности необходимых ограничений прав конституционно защищаемым ценностям (статья 55, часть 3, Конституции Российской Федерации), законодатель должен наделить налоговые органы ясными полномочиями, регламентировать их обязанности и предусмотреть такую процедуру их осуществления, которая обеспечивала бы эффективную защиту прав и интересов налогоплательщиков как слабой стороны в этих публичных отношениях.

Одной из таких процедурных гарантий является установление ограничения продолжительности сроков налоговой проверки, поскольку неопределенная длительность и не ограниченное по времени вмешательство контрольных органов в экономическую деятельность налогоплательщика может представлять угрозу его деловой репутации, кредитоспособности, отношениям с партнерами, стабильности и планированию хозяйственных операций, создает недопустимую неопределенность его правового положения, вполне сопоставимого с положением подозреваемого в совершении правонарушения. Очевидно, что такое состояние не может продолжаться

неопределенно длительное время, что фактически признает и Конституционный Суд, сформулировавший принцип «недопустимости избыточного или неограниченного по продолжительности мер налогового контроля и обоснованности предельных сроков проведения выездных налоговых проверок».

Именно поэтому законодатель установил предельные сроки проведения налоговых проверок...

Между тем эти ясные и категорически сформулированные законодателем требования к срокам и продолжительности выездной налоговой проверки были подвергнуты сомнению в правоприменительной практике необоснованной отсылкой к неопределенным и спорным положениям той же статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации о том, что «срок проведения проверки включает в себя время фактического нахождения проверяющих на территории проверяемого налогоплательщика». В налоговой и судебной практике указанные положения стали пониматься как возможность прерывания (в том числе неоднократного) или приостановления течения двух-трехмесячных пресекательных сроков выездной налоговой проверки, что фактически позволило налоговым органам (как это было в делах заявителей), произведя некоторые действия «на территории проверяемого налогоплательщика» и получив необходимые документы, продолжить контрольные мероприятия в камеральном режиме неопределенно длительное время, определяя сроки составления итоговой справки по собственному усмотрению и не будучи связанными какой-либо процедурой.

Такая неопределенность правовой нормы, которая влечет возможность ее произвольного толкования и применения в ущерб конституционным правам и свободам и, как в данном случае, затрагивает свободу предпринимательской деятельности заявителей (статья 34, часть 1, Конституции Российской Федерации), в соответствии с позицией Конституционного Суда Российской Федерации противоречит статье 19 (часть 1) Конституции Российской Федерации.

Опираясь на неопределенность и противоречивость оспариваемого положения статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации, налоговые органы при проведении выездных налоговых проверок самочинно ввели в практику приостановление проверки в отношении данного налогоплательщика, ссылаясь на необходимость проведения встречных проверок и иные обстоятельства. Термин «приостановление» был легализован в Инструкции Министерства Российской Федерации по налогам и сборам от 10 апреля 2000 года № 60 «О порядке составления акта выездной налоговой проверки и производства по делу о нарушениях законодательства о налогах и сборах». В то же время ни статья 89 Налогового кодекса Российской Федерации, ни иные положения налогового законодательства не содержат

указаний на полномочие налоговых органов приостанавливать проведение выездных проверок, произвольно продлевая тем самым установленные ограничения их продолжительности. Часть вторая статьи 4 Налогового кодекса Российской Федерации определяет нормативные акты Министерства Российской Федерации по налогам и сборам как обязательные лишь для своих подразделений и не относит их к актам законодательства по налогам и сборам. Между тем приостановление выездных налоговых проверок существенным образом затрагивает интересы налогоплательщиков.

В ряде судебных решений, в том числе в делах заявителей по настоящему делу, факты приостановления налоговых проверок не рассматриваются как нарушение закона, поскольку налоговое законодательство не содержит подобных запретов. Такой аргумент, однако, нельзя признать правомерным в сфере регулирования публичных правовых отношений. Из конституционных основ правового демократического государства (статья 1, часть 1, Конституции Российской Федерации) вытекает связанность исполнительной власти правом и законом, ответственность и предсказуемость ее деятельности, возможной лишь при условии, что полномочия органов управления основаны на законе. Поэтому в отличие от принципа диспозитивности, лежащего в основе частно-правовых отношений, определение полномочий государственных органов в сфере публичного права не допускает их собственного усмотрения и должно регулироваться на основе принципа «дозволено только то, что разрешено законом», являющегося необходимой гарантией против произвола и злоупотребления властью. В соответствии со статьей 55 (часть 3) Конституции Российской Федерации всякое ограничение конституционных прав и свобод возможно только на основании федерального закона.

Характерно, что в Постановлении Конституционного Суда вообще не упоминается о практике приостановления налоговых проверок, которая является основным мотивом в жалобах заявителей. Такая позиция избавляет от необходимости оценки законной компетенции налоговых органов, анализ которой неминуемо приводит к негативным выводам. Однако Конституционный Суд пошел еще дальше, предоставив, по сути, налоговым органам полный карт-бланш в определении сроков и продолжительности выездной налоговой проверки и вовсе избавив их даже от формальности приостановительного акта. В поисках конституционного смысла (?) Конституционный Суд без всякого на то основания отменил для рассматриваемого случая общий порядок календарного исчисления сроков, установленных статьей 6.1 Налогового кодекса Российской Федерации, и пришел к отождествлению сроков проведения выездной налоговой проверки только и исключительно с суммой периодов нахождения проверяющего на территории налогоплательщика. В эти сроки,

по его мнению, не должны засчитываться периоды проведения встречных проверок и периоды оформления результатов проверки. А почему, собственно, не должны, если очевидно, что встречные проверка и оформление результатов - это сущностные составляющие налоговой проверки? Каких-либо аргументов не приводится, не должны - и все. Между тем законодатель явно не отождествляет понятия «сроки налоговой проверки» и «период нахождения налогового органа на территории налогоплательщика», когда устанавливает, что срок проведения проверки включает в себя время фактического нахождения проверяющих на территории проверяемого. Ясно же, что сроки проведения проверки шире времени «фактического нахождения». В противном случае эта оговорка не имела бы смысла.

Интерпретация продолжительности выездной налоговой проверки как «сумы периодов» нахождения налогового органа на территории налогоплательщика совершенно не приемлема как по своему содержанию, так и по целям и правовым последствиям. Такое толкование есть, по сути, оправдание произвола, поскольку позволяет налоговым органам многократно и в любое время прерывать течение сроков проверки и возобновлять их по собственному усмотрению практически бесконечно, прикрывая тем самым нерасторопность налоговых служб и возможность злоупотребления с их стороны. Кто и как будет хронометрировать их действия? Декларируемый баланс частных и публичных интересов здесь явно не складывается. Налогоплательщик фактически лишается законных гарантий стабильности и определенности своего положения, постоянно находясь во власти налогового органа, под прессом подозрения и угрозы применения ответственности. Слабым утешением в этой ситуации представляется весь пассаж о возможности судебной защиты, так как суды лишаются формально определенной законодательной основы для решения при отсутствии объективных критериев оценки усмотрения налоговых органов и чрезмерности периода проверки.

Необходимость жестко определенных сроков проведения налоговой проверки имеет и еще один важный процессуальный аспект защиты от необоснованного привлечения к ответственности по результатам проверки.

В своих решениях Конституционный Суд указал, что закрепленные в Конституции Российской Федерации процессуальные гарантии судебной защиты от необоснованного привлечения к юридической ответственности имеют общеправовой характер и распространяются на все виды судопроизводства (Постановление от 28 мая 1999 года). К таким принципам, безусловно, относится презумпция невиновности (статья 49) и правила допустимости доказательств: при осуществлении правосудия не допускается использование доказательств, полученных с нарушением федерального закона (статья 50, часть 2).

Из аналогичных оснований исходит и Налоговый кодекс Российской Федерации. Так, в соответствии с частью седьмой его статьи 3 все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика. В соответствии с частью шестой статьи 101 данного Кодекса несоблюдение должностными лицами налоговых органов процессуальных требований при производстве и вынесении решения по делу о налоговом правонарушении, совершенном налогоплательщиком, может являться основанием для отмены решения налогового органа вышестоящим налоговым органом или судом.

Исходя из изложенного, недопустимо привлечение налогоплательщика к налоговой ответственности на основании доказательств, полученных с нарушением установленных статьей 89 Налогового кодекса Российской Федерации сроков выездной налоговой проверки. В противном случае установленные законодателем ограничения длительности такой проверки лишаются правового смысла как гарантии налогоплательщика от произвола и чрезмерного вмешательства налогового органа в его хозяйственную деятельность, что лишает налогоплательщика защиты от таких нарушений.

Таким образом, положения части второй статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации в смысле, придаваемом им сложившейся правоприменительной практикой, как допускающие прерывание или приостановление установленных сроков выездной налоговой проверки или отождествляющее с этими сроками лишь время фактического нахождения проверяющих на территории проверяемого налогоплательщика, не соответствуют статьям 1 (часть 1), 19 (часть 1), 34 (часть 1) и 55 (часть 3) Конституции Российской Федерации».

Несмотря на то, что с момента вынесения Постановления Конституционного Суда РФ от 16 июля 2004 г. № 14-П статья 89 НК РФ претерпела изменения, номы ее позволяют, по нашему мнению, налоговому органу злоупотреблять своим правом. Автору известны случаи направления налогоплательщику в период проведения выездных налоговых проверок требований о предоставлении документов, исчисляемых в пределах десяти тысяч копий. В такие моменты бухгалтерия проверяемого налогоплательщика была просто парализована и не исполняла возложенные на нее функции бухгалтерского и налогового учета.

Как нам представляется, факты неправомерных действий налогового органа, выраженные в превышении сроков налоговой проверки, могут быть использованы налогоплательщиками в той части, что признание незаконным приостановки выездной налоговой проверки (продления сроков проверки),

приведет к тому, что акт налоговой проверки окажется составленным за пределами установленного Налоговым кодексом срока, что, в свою очередь, даст возможность по формальному признаку его обжаловать, а также вынесенное на основании акта решение налогового органа.

По нашему мнению, заслуживает внимание рассмотрение такого правонарушения, как неоформление налоговым органом результатов налоговой проверки.

Налоговым кодексом РФ установлены два вида налоговых проверок – камеральные и выездные. Если по результатам выездных проверок всегда было предусмотрено оформление документа установленной формы (акта или справки), то такую обязанность в процедуре камеральных проверок законодатель до 01 января 2007 года не предусматривал. Акт по результатам выездной налоговой проверки должен быть оформлен в течение двух месяцев с даты составления справки о проведенной выездной налоговой проверке (см. ч. 1 ст. 100 НК РФ).

С января 2007 года законодатель установил обязательность оформления налоговым органом акта по результатам и камеральной налоговой проверки, если проверкой выявлены нарушения законодательства о налогах и сборах (см. ч. 5 ст. 88 НК РФ). Сам же порядок составления акта предусмотрен статьей 100 НК РФ. В отличие от сроков, установленных для составления акта выездной налоговой проверки, составление акта по результатам камеральной налоговой проверки имеет меньший срок – всего десять дней.

Автору не известны случаи неоформления актов по результатам проведения выездной налоговой проверки, однако из практики участия в представлении интересов налогоплательщика при проведении выездных налоговых проверок, отмечено невыполнение в девяти из десяти случаев налоговыми инспекторами обязанности, предусмотренной пунктом 15 статьи 89 НК РФ, предписывающим составление справки о проведенной проверке в последний день проверки. Неисполнение данной обязанности, казалось бы, не несет в себе имущественных рисков и не ущемляет прав налогоплательщиков. Однако согласно статье 100 НК РФ от даты составления справки начинается течение пресекающего двухмесячного срока, установленного законодателем для составления акта выездной налоговой проверки.

Законодательством установлен перечень обязательных сведений, которые должны быть указаны в акте, только не установлены последствия несоблюдения формы акта налоговой проверки и полноты сведений. К обязательным сведениям относятся:

- 1) дата акта налоговой проверки. Под указанной датой понимается дата подписания акта лицами, проводившими эту проверку;
- 2) полное и сокращенное наименования либо фамилия, имя, отчество проверяемого лица. В случае проведения проверки организации по месту нахождения ее обособленного подразделения помимо наименования организации указываются полное и сокращенное наименования проверяемого обособленного подразделения и место его нахождения;
- 3) фамилии, имена, отчества лиц, проводивших проверку, их должности с указанием наименования налогового органа, который они представляют;
- 4) дата и номер решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа о проведении выездной налоговой проверки (для выездной налоговой проверки);
- 5) дата представления в налоговый орган налоговой декларации и иных документов (для камеральной налоговой проверки);
- 6) перечень документов, представленных проверяемым лицом в ходе налоговой проверки;
- 7) период, за который проведена проверка;
- 8) наименование налога, в отношении которого проводилась налоговая проверка;
- 9) даты начала и окончания налоговой проверки;
- 10) адрес места нахождения организации или места жительства физического лица;
- 11) сведения о мероприятиях налогового контроля, проведенных при осуществлении налоговой проверки;
- 12) документально подтвержденные факты нарушений законодательства о налогах и сборах, выявленные в ходе проверки, или запись об отсутствии таковых;
- 13) выводы и предложения проверяющих по устранению выявленных нарушений и ссылки на статьи Налогового Кодекса в случае, если Кодексом предусмотрена ответственность за данные нарушения законодательства о налогах и сборах (см. ч. 3 ст. 100 НК РФ).

Кроме того, законодатель обязал налоговый орган прилагать к акту налоговой проверки документы, подтверждающие факты нарушений законодательства о налогах и сборах, выявленные в ходе проверки (см. ч. 3.1. ст. 100 НК РФ).

Отсутствие у налогоплательщика акта налоговой проверки чревато тем, что в последующем налоговым органом может быть вынесено решение

о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения, без предоставления возможности налогоплательщику привести в полной мере доказательства своей невиновности и отсутствия правонарушения.

Однако, неоформление налоговым органом результатов налоговых проверок, позволяет налогоплательщику использовать дополнительное основание для признания недействительными вынесенных по результатам проверок решений налоговых органов. По нашему мнению, неоформлением необходимо считать как отсутствие актов, так и их несоответствие по содержанию требованиям статьи 100 НК РФ, что подтверждается судебной практикой. Например, если:

- в акте отсутствуют ссылки на документы, которыми подтверждаются выводы о совершении налогоплательщиком налогового правонарушения, то решение в налоговом споре может быть принято в пользу налогоплательщика [8];

- результаты дополнительной проверки налогоплательщика налоговым органом никак не оформлены, и с полученными по этой проверке данными налогоплательщик не был ознакомлен, в связи с чем, налогоплательщик был лишен возможности представить свои пояснения и возражения, чем нарушены его законные права [6].

Следующим из рассматриваемых нами нарушений процедур налогового контроля является нарушение должностными лицами налоговых органов установленного порядка (процедуры) прохода на территорию или в помещение налогоплательщика.

Налоговым кодексом установлено, что доступ на территорию или в помещение налогоплательщика, плательщика сбора, налогового агента должностных лиц налоговых органов, непосредственно проводящих налоговую проверку, осуществляется при предъявлении этими лицами служебных удостоверений и решения руководителя (его заместителя) налогового органа о проведении выездной налоговой проверки этого налогоплательщика, плательщика сбора, налогового агента (см. ст. 91 НК РФ). Налогоплательщик, по нашему мнению, может без каких-либо последствий для себя не пустить на свою территорию должностное лицо налогового органа при отсутствии любого из документов: служебного удостоверения или решения о проведении выездной налоговой проверки.

Примечателен тот факт, что в КоАП РФ имеется состав административного правонарушения, за которое должностное лицо налогового органа

может быть привлечено к административной ответственности. Это самовольное проникновение на охраняемый в установленном порядке объект (ответственность в виде административного штрафа на должностных лиц в размере от ста пятидесяти тысяч до трехсот тысяч рублей установлена ст. 20.17 КоАП РФ). В качестве охраняемого объекта может выступать предприятие (или отдельные его объекты), относящееся к ОПК (ВПК), атомной промышленности, стратегические объекты, составляющие имущество подлежащего налоговому контролю (проверке) налогоплательщика (налогового агента).

Согласно Федеральному закону от 14 апреля 1999 г. «О ведомственной охране» *охраняемыми объектами* являются здания, строения, сооружения, прилегающие к ним территории и акватории, транспортные средства, а также грузы, в том числе при их транспортировке, денежные средства и иное имущество, подлежащие защите от противоправных посягательств.

Перечень охраняемых объектов определяется федеральными органами исполнительной власти, имеющими право на создание ведомственной охраны, и утверждается в порядке, установленном Правительством РФ [3].

На основании ст. 11 указанного Закона работники ведомственной охраны имеют право:

- требовать от должностных лиц налоговых органов, осуществляющих налоговый контроль на территории охраняемых объектов, соблюдения пропускного и внутриобъектового режимов;

- проверять на охраняемых объектах документы, удостоверяющие личность должностных лиц налоговых органов, а также документы, дающие право на вход (выход), въезд (выезд) транспортных средств, внос (вынос) имущества на охраняемые объекты и с охраняемых объектов;

- производить административное задержание и доставление в служебное помещение ведомственной охраны или орган внутренних дел лиц, совершивших преступления или административные правонарушения на охраняемых объектах, а также производить личный досмотр, досмотр вещей, изъятие вещей и документов, являющихся орудием или непосредственным объектом правонарушения; обеспечивать охрану места происшествия и сохранность указанных вещей и документов;

- применять физическую силу, специальные средства и огнестрельное оружие (в случаях и порядке, предусмотренных ст.13, 14, 15, 16 Закона);

- беспрепятственно входить в помещения охраняемых объектов и осматривать их при преследовании лиц, незаконно проникших на охраняемые

объекты, а также для задержания лиц, подозреваемых в совершении преступлений или административных правонарушений.

Таким образом, должностное лицо налогового органа, прибывшее с проверкой на охраняемый объект, должно иметь служебное удостоверение, предписание на проведение налоговой проверки, в некоторых случаях справку о допуске к государственной тайне. Внутриобъектовым режимом может быть установлен проход на территорию охраняемых объектов в сопровождении сотрудника ВОХР и/или с оформлением соответствующего пропуска на время осуществления налоговой проверки на охраняемых объектах. Эти правила должностное лицо налогового органа также обязано соблюдать.

Заслуживает отдельного внимания и случаи нарушения порядка рассмотрения дел о налоговых правонарушениях.

Несмотря на то, что порядок рассмотрения дел о налоговых правонарушениях полностью прописан в статьях 101 и 101.4 НК РФ, должностные лица налоговых органов умудряются и здесь совершить ряд правонарушений. По нашему мнению, правонарушения допускаются вполне осознано, так как работники налоговых органов стремятся быстрее вынести решение по материалам проверок с дополнительно начисленными налогоплательщику налоговыми платежами и штрафными санкциями в тех случаях, когда понимают, что не смогут в дальнейшем более аргументировано обосновать налоговые претензии, предъявляемые к налогоплательщику.

Однако лишение налогоплательщика возможности участвовать в процессе рассмотрения материалов налоговой проверки влечет отмену принятого налоговым органом решения без участия налогоплательщика [10].

Одним из имеющих место в практике правонарушений, допускаемых со стороны налогового органа, является вынесение решения о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности до назначенной налоговым органом даты рассмотрения материалов налоговой проверки, которая, как правило, указывается в уведомлении, направленном в адрес налогоплательщика или вообще без уведомления налогоплательщика [7]. Автор в своей практике имел возможность убедиться в этом. Так, при вынесении налоговым органом решения по результатам камеральной налоговой проверки одной из деклараций по НДС в 2007 году, сданной ООО «Лизинговая компания «ЭНАКС» в Межрайонную инспекцию ФНС по Саратовской области № 7, главный бухгалтер налогоплательщика был уведомлен по телефону, а в последствии было получено Уведомление о назначении даты рассмотрения материалов проверки на 18 января 2007

года, но решение было вынесено без участия налогоплательщика 17 января 2007 г. Позиция налогоплательщика в налоговом споре была настолько сильна, что прибегать к аргументации, основанной на нарушении налоговым органом положений ст. 101 НК РФ не пришлось, дело было разрешено в пользу налогоплательщика.

Вызывает удивление, что некоторые руководители налоговых органов пренебрежительно относятся к норме части 14 статьи 101 НК РФ, устанавливающей, что нарушение существенных условий процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки является основанием для отмены вышестоящим налоговым органом или судом решения налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения. К таким существенным условиям согласно НК РФ относится:

- обеспечение возможности лица, в отношении которого проводилась проверка, участвовать в процессе рассмотрения материалов налоговой проверки лично и (или) через своего представителя и
- обеспечение возможности налогоплательщика представить объяснения.

Следующей разновидностью правонарушения, допускаемого налоговыми органами, является воспрепятствование налогоплательщику реализации права на представление объяснений в свою защиту. Такое воспрепятствование реализуется посредством сокрытия от налогоплательщика материалов встречных проверок по контрагентам налогоплательщика, проверок, проводимых в отношении контрагентов налогоплательщика органами УВД на предмет наличия составов уголовных преступлений в экономической деятельности. Как правило, налоговый орган практикует предоставление налогоплательщику только акта налогового органа с расчетами пени, начисленными налоговыми инспекторами по результатам их собственного толкования налоговых последствий сделок, совершенных проверяемым субъектом с контрагентами, и при этом забывает предоставить налогоплательщику результаты встречных проверок данных контрагентов.

Так в налоговом споре, возникшем по результату выездной налоговой проверки ООО «Теплоэнергоприбор», налоговый орган (Межрайонная инспекция ФНС по Саратовской области № 7), ссылаясь на результаты встречных проверок контрагентов, зафиксировал в акте и в последствии в своем решении обязанность налогоплательщика по уплате НДС, так как вычеты, заявленные ООО «Теплоэнергоприбор», по мнению налогового органа, принимались по счетам-фактурам подписанным неустановленными

лицам. Доказательства позиции налогового органа сводились к наличию копий документов, полученных по контрагенту налогоплательщика при встречной проверке этого контрагента по сделкам с третьими лицами. До даты назначения рассмотрения материалов выездной налоговой проверки налогоплательщиком был направлен запрос в налоговый орган следующего содержания:

«Для подготовки возражений по акту выездной налоговой проверки ООО «Теплоэнергоприбор» (ИНН 6449033002/КПП 644901001) № 13/117 от 27.12.2007 года прошу Вас предоставить материалы встречных проверок по указанному акту».

Однако налогоплательщик так и не смог получить от налогового органа копии запрошенных документов по встречной проверке контрагентов. Только по ходатайству, удовлетворенному арбитражным судом, документы были истребованы с налогового органа в суд, а не представлены налогоплательщику. Таким образом, имел место факт воспрепятствования налогоплательщику в реализации права на свою защиту.

Положения НК РФ предоставляют ряд гарантий защиты прав налогоплательщикам, в отношении которых принимается решение по налоговым проверкам. Законодатель закрепил указанные гарантии не только в статье 101 Налогового кодекса, но и ввел в НК РФ специальную статью 101.4 (вступившую в силу с 1 января 2007 года) «Производство по делу о предусмотренных настоящим Кодексом налоговых правонарушениях», частью 12 которой установил, что: «...несоблюдение должностными лицами налоговых органов требований, установленных настоящим Кодексом, может являться основанием для отмены решения налогового органа вышестоящим налоговым органом или судом.

Нарушение существенных условий процедуры рассмотрения акта и иных материалов мероприятий налогового контроля является основанием для отмены решения налогового органа вышестоящим налоговым органом или судом. К таким существенным условиям относится обеспечение возможности лица, в отношении которого был составлен акт, участвовать в процессе рассмотрения материалов лично и (или) через своего представителя и обеспечение возможности этого лица представить объяснения.

Основаниями для отмены решения налогового органа вышестоящим налоговым органом или судом могут являться иные нарушения процедуры рассмотрения материалов, если только такие нарушения привели или могли привести к принятию неправильного решения».

На наш взгляд, такой акцент законодателя на соблюдении процессуальных норм связан с пониманием необходимости что-то делать, чтобы усилить элемент законности в действиях должностных лиц налогового органа и способствовать построению правового государства.

Однако в арбитражной практике имеются как положительные для налогоплательщика судебные акты по данному основанию, так и отрицательные. По нашему мнению, отрицательный для налогоплательщиков исход дела имел место в тех случаях, когда его представители не могли доказать в судебном заседании, что нарушение процедуры привлечения налогоплательщика к налоговой ответственности, повлекло существенное нарушение прав налогоплательщика, что соблюдение указанной процедуры могло привести к иным налоговым последствиям и иному решению налогового органа.

Список литературы:

1. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30 декабря 2001 г. № 195-ФЗ // Система ГАРАНТ: [Электронный ресурс]. – НПП Гарант-Сервис. – Электрон. дан. – [М., 2012].
2. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ // Система ГАРАНТ: [Электронный ресурс]. – НПП Гарант-Сервис. – Электрон. дан. – [М., 2012].
3. Федеральный закон от 14 апреля 1999 г. № 77-ФЗ «О ведомственной охране» // Система ГАРАНТ: [Электронный ресурс]. – НПП Гарант-Сервис. – Электрон. дан. – [М., 2012].
4. Постановление Конституционного Суда РФ от 16 июля 2004 г. № 14-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений части второй статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан А. Д. Егорова и Н. В. Чуева» // Система ГАРАНТ: [Электронный ресурс]. – НПП Гарант-Сервис. – Электрон. дан. – [М., 2012].
5. Определение Высшего Арбитражного Суда РФ от 24 мая 2007 г. № 4312/07 // Система ГАРАНТ: [Электронный ресурс]. – НПП Гарант-Сервис. – Электрон. дан. – [М., 2012].
6. Определение Высшего Арбитражного Суда РФ от 28 февраля 2008 г. № 17016/07 // Система ГАРАНТ: [Электронный ресурс]. – НПП Гарант-Сервис. – Электрон. дан. – [М., 2012].
7. Определение Высшего Арбитражного Суда РФ от 17 апреля 2008 г. № 5108/08 // Система ГАРАНТ: [Электронный ресурс]. – НПП Гарант-Сервис. – Электрон. дан. – [М., 2012].

8. Определение Высшего Арбитражного Суда РФ от 6 июня 2008 г. № 4905/08 // Система ГАРАНТ: [Электронный ресурс]. - НПП Гарант-Сервис. - Электрон. дан. - [М., 2012].
9. Определение Высшего Арбитражного Суда РФ от 9 июня 2008 г. № 7483/08 // Система ГАРАНТ: [Электронный ресурс]. - НПП Гарант-Сервис. - Электрон. дан. - [М., 2012].
10. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12 февраля 2008 г. № 12566/07 // Система ГАРАНТ: [Электронный ресурс]. - НПП Гарант-Сервис. - Электрон. дан. - [М., 2012].
11. Постановление Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа от 13 ноября 2007 г. № А11-13963/2006-К2-21/874/18 // Система ГАРАНТ: [Электронный ресурс]. - НПП Гарант-Сервис. - Электрон. дан. - [М., 2012].
12. Постановление Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 12 марта 2008 г. № Ф04-1009/2008 (685-А27-26) // Система ГАРАНТ: [Электронный ресурс]. - НПП Гарант-Сервис. - Электрон. дан. - [М., 2012].
13. Постановление Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 22 апреля 2008 г. № Ф04-2548/2008 (3979-А67-23) // Система ГАРАНТ: [Электронный ресурс]. - НПП Гарант-Сервис. - Электрон. дан. - [М., 2012].
14. Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 13 декабря 2006 г. № А13-5433/2006-19 // Система ГАРАНТ: [Электронный ресурс]. - НПП Гарант-Сервис. - Электрон. дан. - [М., 2012].
15. Постановление Федерального арбитражного суда Центрального округа от 22 февраля 2008 г. № А48-1613/07-15 // Система ГАРАНТ: [Электронный ресурс]. - НПП Гарант-Сервис. - Электрон. дан. - [М., 2012].
16. Информационное письмо Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 17 марта 2003 г. № 71 «Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений части первой Налогового кодекса Российской Федерации» // Система ГАРАНТ: [Электронный ресурс]. - НПП Гарант-Сервис. - Электрон. дан. - [М., 2012].
17. Приказ Федеральной налоговой службы от 25 декабря 2006 г. № САЭ-3-06/892@ «Об утверждении форм документов, применяемых при проведении и оформлении налоговых проверок; оснований и порядка продления срока проведения выездной налоговой проверки; порядка

взаимодействия налоговых органов по выполнению поручений об истребовании документов; требований к составлению акта налоговой проверки» // Система ГАРАНТ: [Электронный ресурс]. – НПП Гарант-Сервис. – Электрон. дан. – [М., 2012].

18. Бурнышева Л. В. Государственная регистрация и учет налогоплательщиков как форма предварительного налогового контроля / Актуальные вопросы публичного права. 2012. № 8. С. 14-26.

19. Гувев А. Н. Постатейный комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации: Часть первая: Разделы I-VII: Главы 1-20. - М.: Издательство «Экзамен», 2005. // Система ГАРАНТ: [Электронный ресурс]. – НПП Гарант-Сервис. – Электрон. дан. – [М., 2012].

20. Кизилов В. В. Материальная ответственность налоговых органов за незаконные действия при осуществлении налогового администрирования / Актуальные вопросы публичного права. 2012. № 3.

21. Комментарий к ст. 19.1. Кодекса РФ об административных правонарушениях (под общей редакцией Э. Г. Липатова и С. Е. Чаннова). // Система ГАРАНТ: [Электронный ресурс]. – НПП Гарант-Сервис. – Электрон. дан. – [М., 2012].

References:

1. Code on Administrative Offences of the Russian Federation, No. 195-FL, from December 30, 2001, [Kodeks Rossijskoj Federatsii ob administrativnyh pravonarushenijah]. *System GARANT* [Electronic resource], Moscow: 2012.

2. Tax Code of the Russian Federation, part one, No. 146-FL from July 31, 1998 [Nalogovyj kodeks Rossijskoj Federatsii. Chast' pervaja ot 31 ijulja 1998 g. № 146-FZ]. *System GARANT* [Electronic resource], Moscow: 2012].

3. Federal law No. 77-FL from April 14, 1999 "On Departmental Security Service" [Federal'nyj zakon ot 14 aprelja 1999 g. № 77-FZ «O vedomstvennoj ohrane»]. *System GARANT* [Electronic resource], Moscow: 2012].

4. Resolution of the Constitutional Court of the RF No. 14-P of July 16, 2004 "Under the case on verification of the constitutionality of separate provisions of part two of the article 89 of the Tax Code of the RF in connection to claims of citizens Egorov A.D. and Chuev N.V." [Postanovlenie Konstitucionnogo Suda RF ot 16 ijulja 2004 g. № 14-P «Po delu o proverke konstitucionnosti otdel'nyh polozhenij chasti vtoroj stat'i 89 Nalogovogo kodeksa Rossijskoj Federatsii v svjazi s zhalobami grazhdan A. D. Egorova i N. V. Chueva»]. *System GARANT* [Electronic resource], Moscow: 2012.

5. Ruling of the Higher Arbitration Court of the RF No. 4312/07 from May 24, 2007 [Opredelenie Vysshego Arbitrazhnogo Suda RF ot 24 maja 2007 g. № 4312/07]. *System GARANT* [Electronic resource], Moscow: 2012.
6. Ruling of the Higher Arbitration Court of the RF No. 17016/07 from February 28, 2007 [Opredelenie Vysshego Arbitrazhnogo Suda RF ot 28 fevralja 2008 g. № 17016/07]. *System GARANT* [Electronic resource], Moscow: 2012.
7. Ruling of the Higher Arbitration Court of the RF No. 5108/08 from April 17, 2008 [Opredelenie Vysshego Arbitrazhnogo Suda RF ot 17 aprelja 2008 g. № 5108/08]. *System GARANT* [Electronic resource], Moscow: 2012.
8. Ruling of the Higher Arbitration Court of the RF No. 4905/08 from June 06, 2008 [Opredelenie Vysshego Arbitrazhnogo Suda RF ot 6 ijunja 2008 g. № 4905/08]. *System GARANT* [Electronic resource], Moscow: 2012.
9. Ruling of the Higher Arbitration Court of the RF No. 7483/08 from June 09, 2008 [Opredelenie Vysshego Arbitrazhnogo Suda RF ot 9 ijunja 2008 g. № 7483/08]. *System GARANT* [Electronic resource], Moscow: 2012.
10. Resolution of Presidium of Higher Arbitration Court of the RF No.12566/07 from February 12, 2008 [Postanovlenie Prezidiuma Vysshego Arbitrazhnogo Suda RF ot 12 fevralja 2008 g. № 12566/07]. *System GARANT* [Electronic resource], Moscow: 2012.
11. Resolution of the Federal Arbitration Court of the Volgo-Vyatski district No. A11-13963/2006-K2-21/874/18 from November 13, 2007 [Postanovlenie Federal'nogo arbitrazhnogo suda Volgo-Vjatskogo okruga ot 13 nojabrja 2007 g. № A11-13963/2006-K2-21/874/18]. *System GARANT* [Electronic resource], Moscow: 2012.
12. Resolution of Federal Arbitration Court of the West-Siberian district No. F04-1009/2008 (685-A27-26) from March 12, 2008 [Postanovlenie Federal'nogo arbitrazhnogo suda Zapadno-Sibirskogo okruga ot 12 marta 2008 g. № F04-1009/2008 (685-A27-26)]. *System GARANT* [Electronic resource], Moscow: 2012.
13. Resolution of Federal Arbitration Court of the West-Siberian district No. F04-2548/2008 (3979-A67-23) from April 22, 2008 [Postanovlenie Federal'nogo arbitrazhnogo suda Zapadno-Sibirskogo okruga ot 22 aprelja 2008 g. № F04-2548/2008 (3979-A67-23)]. *System GARANT* [Electronic resource], Moscow: 2012.
14. Resolution of Federal Arbitration Court of the North-West district No. A13-5433/2006-19 from December 13, 2006 [Postanovlenie Federal'nogo arbitrazhnogo suda Severo-Zapadnogo okruga ot 13 dekabrja 2006 g. № A13-5433/2006-19]. *System GARANT* [Electronic resource], Moscow: 2012.
15. Resolution of Federal Arbitration Court of the Central district No. A48-1613/07-15 from February 22, 2008 [Postanovlenie Federal'nogo arbitrazhnogo

suda Central'nogo okruga ot 22 fevralja 2008 g. № A48-1613/07-15]. *System GARANT* [Electronic resource], Moscow: 2012.

16. Information Letter of the Plenary Session of the Higher Arbitration Court of the RF No. 71 from March 17, 2003 "Survey of Court Practice of resolving by arbitration courts of cases relating to the application of certain provisions of the Tax Code of the Russian Federation" [Informatsionnoe pis'mo Prezidiuma Vysshego Arbitrazhnogo Suda RF ot 17 marta 2003 g. № 71 «Obzor praktiki razreshenija arbitrazhnymi sudami del, svjazannyh s primeneniem otdel'nyh polozhenij chasti pervoj Nalogovogo kodeksa Rossijskoj Federatsii»]. *System GARANT* [Electronic resource], Moscow: 2012.

17. Order of the Federal Tax Service No. SAE-3-06/892 @ from 25 December 2006 "On approval of the forms of documents used in the conduct and reporting of tax inspections; grounds and procedure for extension of the time of a field tax audit; the order of the interaction of tax authorities to fulfill the orders on requests for documents; requirements for drawing up an act of a tax audit" [Prikaz Federal'noj nalogovoj sluzhby ot 25 dekabrja 2006 g. № SAJe-3-06/892@ «Ob utverzhdenii form dokumentov, primenjaemyh pri provedenii i oformlenii nalogovyh proverok; osnovanij i porjadka prodlenija sroka provedenija vyezdnoj nalogovoj proverki; porjadka vzaimodejstvija nalogovyh organov po vypolneniju poruchenij ob istrebovanii dokumentov; trebovanij k sostavleniju akta nalogovoj proverki»]. *System GARANT* [Electronic resource], Moscow: 2012.

18. Burnysheva L. V. State Registration and Account of Taxpayers as a Form of prior Tax Control [Gosudarstvennaja registratsija i uchet nalogoplatel'nikov kak forma predvaritel'nogo nalogovogo kontrolja]. *Aktual'nye voprosy publichnogo prava – The Topical Issues of Public law*, 2012, no. 8, pp. 14-26.

19. Guev A. N. *Article-by-article Comment to the Tax Code of the Russian Federation: part 1: sections I-VII: chapters 1-20* [Postatejnyj kommentarij k Nalogovomu kodeksu Rossijskoj Federatsii: Chast' pervaja: Razdely I-VII: Glavy 1-20]. Moscow.: publ. house "Jekzamen", 2005.

20. Kizilov V. V. Material Liability of Tax Authorities for Unlawful Actions when Implementing Tax Administration [Material'naja otvetstvennost' nalogovyh organov za nezakonnye dejstvija pri osuwestvlenii nalogovogo administrirovanija]. *Aktual'nye voprosy publichnogo prava – The Topical Issues of Public law*, 2012, no. 3.

21. Comments to article 19.1. of the Code on Administrative Offences of the RF [Kommentarij k st. 19.1. Kodeksa RF ob administrativnyh pravonarushenijah]. Under general edition of Je. G. Lipatov i S. E. Channov, *System GARANT* [Electronic resource], Moscow: 2012.